



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

(S)

DĖL UAB „L. S.“ SKUNDO

2020 m. sausio 24 d. Nr. S-13 (7-152/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „L. S.“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-11-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, mokesčių administratorius) 2019-10-24 sprendimo Nr. 69-90 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokato padėjėjas A. Y. dalyvavo 2020-01-07 Komisijos posėdyje, Atsakovo atstovas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko Bendrovės 2011-10-01–2012-12-31 laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei surašė 2019-05-29 patikrinimo aktą Nr. (7.45)-FR0680-187 (toliau – Aktas), kuriuo nustatė, kad Bendrovė, pažeisdama Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą pagal PVM sąskaitas faktūras įformintam metalo armatūros tiekimui Kipro Respublikos (toliau – Kipro) bei Čekijos Respublikos (toliau – Čekijos) įmonėms: „H. O.“, „G“ Ltd ir „K“ s. r. o., kadangi Bendrovė nepateikė pakankamų įrodymų, kad prekės buvo patiektos būtent PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams. Be to, Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų dėl nedalyvavimo sandoriuose susijusiuose su sukčiavimu H. R. AVMI Akte konstatavo, jog Bendrovės PVM sąskaitomis faktūromis įformintiems prekių tiekimams Kipro ir Čekijos ūkio subjektams negali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas. Vadovaujantis PVMĮ 56 str. 4 ir 5 dalimis, Bendrovės įforminti prekių tiekimai minėtoms įmonėms apmokestinti taikant standartinį PVM tarifą. Dėl šio pažeidimo patikrinimo metu Bendrovei papildomai apskaičiuota 554237,43 Eur H. R. AVMI taip pat nustatė, jog Bendrovė, pažeisdama PVMĮ 3 str. 2 dalies, 4-1 str. 1 dalies ir 14 str. 11 dalies nuostatas, 2011 m. gruodžio mėn. neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 8085,03 Eur PVM nuo 132932,80 Lt (38500 Eur) iš ES įsigytų prekių apmokestinamosios vertės. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus Bendrovei papildomai apskaičiuota mokėtina 562322,46 Eur PVM suma.

Kauno AVMI 2019-07-26 sprendimu Nr. (7.45)-FR0682-173 patvirtino Aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą mokėtiną 562322,46 Eur PVM sumą. Vadovaujantis PVMĮ 123 str. ir

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. nuostatomis, Bendrovei už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiuota 410433,67 Eur PVM delspinigių ir, vadovaujantis MAĮ 139 str. nuostatomis ir atsižvelgus į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė apskaitos dokumentus ir paaiškinimus, jai skirta 10 proc. dydžio 56232,25 Eur PVM bauda. Kauno AVMI, atsižvelgusi į tai, kad mokestinis patikrinimas tęsėsi ilgai ir pritaikiusi MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatas, atleido Bendrovę nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių, t. y. nuo 205216,84 Eur PVM delspinigių. Mokesčių administratorius taip pat netenkino Bendrovės prašymo grąžinti 24328,08 Eur PVM.

Inspekcija 2019-10-24 sprendimu Nr. 69-90 Kauno AVMI 2019-07-26 sprendimą Nr. (7.45)-FR0682-173 patvirtino.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir skunde Komisijai išdėsto nesutikimo motyvus.

Pareiškėja nurodo, jog MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o šio straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Aiškindamas minėtų teisės normų turinį Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga, lot. *onus probandi*, yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tik nustačius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtojų atsiranda mokestinė prievolė (pvz., LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010, 2017 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-982-438/2017, 2019 m. kovo 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-514-968/2019 ir kt.).

Pareiškėja nurodo, jog nagrinėjamu atveju Inspekcija įrodinėja tai, jog Bendrovė žinojo arba turėjo žinoti, jog jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą ir nesiimdama visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Pažymi, jog teisinius santykius, kurie susiję su PVM apskaičiavimu, reglamentuoja PVMĮ ir į Lietuvos Respublikos teisinę sistemą perkeltos Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės normos – 1977-05-17 Šeštosios Europos Tarybos direktyvos „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo“ (77/388/EEB) bei šią direktyvą pakeitusios ir nuo 2007-01-01 įsigaliojusios 2006-11-28 Europos Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatos. PVM direktyvos taikymo jurisprudenciją ES mastu formuoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT).

Pareiškėja pažymi, jog LVAT 2013-07-01 sprendime adm. byloje Nr. A602-996/2013 aiškindamas PVMĮ ir PVM direktyvos nuostatas bei remdamasis ESTT praktika 2007-09-27 sprendime Nr. C-409/04 byloje *Teleos* konstatavo, jog pagal sandorių tarp valstybių narių apmokestinimo PVM esmę kiekvienas prekių įgijimas ES viduje turi atitikti prekių tiekimą ES viduje, t. y. prekių tiekimas ES viduje ir įsigijimas ES viduje iš tikrųjų yra vienas ir tas pats ekonominis veiksmas, net jeigu įsigijimas sandorio šalims ir atitinkamų valstybių narių mokesčių administratoriams sukuria skirtingas teises ir pareigas. Taigi, prekių tiekimo ES viduje mechanizmas veikia, kai prekės tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą: valstybę, iš kurios vykdomas tiekimas, atleidžia tiekimą nuo PVM; o valstybėje narėje, į kurią prekės tiekiamos, vykdomas tokio įsigijimo apmokestinimas. Šio mechanizmo paskirtis – perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atgabentos prekės. Vadovaujantis minėtomis PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatomis bei susiformavusia ESTT ir LVAT praktika, ne kartą buvo konstatuota, jog siekiant nustatyti, ar asmuo turėjo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekimui ES viduje, turi būti nustatytos trys būtinos sąlygos: 1) prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojų ir jas tiekė PVM mokėtojas; 2) prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) pirkėjas įsigijo teisę

disponuoti prekėmis kaip savo. Jokių kitų sąlygų įvykdymo neturi būti reikalaujama (minėto ESTT sprendimo *Teleos* byloje 70 p.). Be to, ESTT pažymėjo, kad tiekimo ES viduje ir įsigijimo ES viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (ESTT sprendimo byloje *Teleos* 38 p.). Nurodyta, kad netgi tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu nustatoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad prekės būtų išgabentos iš šalies teritorijos ir įsitikino, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuotas. Pareiškėja daro išvadą, jog iš pateiktos teismų praktikos matyti, kad mokesčių administratoriui kilo pareiga motyvuoti bei neginčytinai įrodyti vieną iš šių aplinkybių: 1) Bendrovė piktnaudžiavo PVM srityje; 2) Bendrovė sukčiavo PVM srityje; 3) kitos sandorių grandinėje dalyvavusios įmonės sukčiavo PVM srityje, o Bendrovė tai žinojo prieš įvykdydama sandorį.

Pareiškėja teigia, jokie mokesčių administratoriaus argumentai nepaneigia Bendrovės teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi LVAT praktikoje yra išaiškinta, jog 0 proc. PVM tarifą galima taikyti ir tada, kai prekės pristatomos kitam gavėjui, nei jis yra nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje. Ši savo teiginį Pareiškėja grindžia LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nagrinėta administracine byla Nr. A-516-602/2017, kurioje išaiškinta, kad aplinkybė, jog Bendrijos viduje prekių disponavimo teisė galbūt buvo perduota ne PVM sąskaitoje faktūroje nurodytam asmeniui, o kitam (nenustatytam) įgijėjui, nėra reikšminga sprendžiant klausimą dėl neapmokestinimo sąlygų (ne) buvimo. Atvejais, kai PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyti ne tikrieji įgijėjai, teisė į neapmokestinimą PVM gali būti paneigta, jeigu tiekėjas: 1) pats sukčiavo, pavyzdžiui, tyčia nurodydamas klaidingus duomenis apie įgijėją; 2) žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiauja, bet vis tiek sudarė sandorį.

Pareiškėjos nuomone, nors mokesčių administratorius nurodo, jog galutiniai prekių įgijėjai prekes įsigijo ne iš Bendrovės sąskaitose faktūrose įformintų pirkėjų, o iš kitų Lenkijos įmonių – dingusių prekeivių, kurie sukčiavo PVM, toks mokesčių administratoriaus argumentas visiškai nepaneigia Pareiškėjos sąžiningumo, kadangi Pareiškėja nesudarė sandorių su dingusiais prekeiviais ir negalėjo žinoti, jog jos parduodamos prekės bus perparduodamos dingusiems prekeiviams. Šių aplinkybių kontekste Pareiškėja primena, jog tiekėjas turi pasitikėti jo vykdomo sandorio teisėtumu, nerizikuodama prarasti savo teisės į atleidimą nuo PVM, kai ji negali žinoti, net veikdama kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tikrųjų nebuvo įvykdytos dėl pirkėjo (įgijėjo) apgaulės (pvz., ESTT 2008 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *E. F.*, C-271/06, 27 ir 29 p.). Todėl, net ir konstatavus, kad tikrieji ginčo prekių įgijėjai buvo nenustatyti asmenys ar įgijėjai sukčiavo PVM srityje, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, šie tiekimai turi būti vertinami tiekėjo (Pareiškėjos) sąžiningumo aspektu.

ESTT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad Sąjungos teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje. Tačiau iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama bendrai, pavyzdžiui, pirma, tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (pagal analogiją žr. ESTT 2015-10-22 d. sprendimo byloje *PPUH Stehcemp*, C-277/14, 50 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Nagrinėjamu atveju, nėra nustatyta, jog Bendrovė buvo susijusi su savo kontrahentais ir / ar dingusiais prekeiviais.

Pareiškėja pabrėžia, jog ji pateikė mokesčių administratoriui visus sandorius patvirtinančius dokumentus: raštu sudarytas sutartis, teikiamus užsakymus, transporto važtaraščius (toliau – CMR), kitus dokumentus, teikė paaiškinimus, iš kurių akivaizdžiai matyti, kad Bendrovė nežinojo apie kitų sandorio šalių galimą nesąžiningumą bei sukčiavimą. Bendrovė sudarinėjo ir turėjo visus sandoriams reikalingus (ne tik būtinus), bet ir kitus dokumentus, sandoriai buvo vykdomi realiai (nebuvo jokių fiktyvumo požymių). Skundžiamame sprendime nepagrįstai nurodoma, jog (cit.): „Patikrinimo metu surinkta informacija patvirtina, kad Mokėtojas

priimdamas sprendimą sudaryti sandorius su prekybos partneriais žinojo, kad prekės bus tiekiamos ne sutartyse nurodytoms Kipro įmonėms *G Ltd*, *H. O.* ir Čekijos įmonei *K*, o Lenkijos įmonėms. Mokėtojas žinojo, kad metalas tiesiogiai gabenamas iš Latvijos į Lenkiją, Lietuvoje tik perrašant dokumentus, o kadangi sandoriai buvo nevienkartiniai Mokėtojas nesiekė surinkti papildomos informacijos ar verslo partnerio pateikti duomenys yra teisingi bei nepasinaudojo galimybe apsilankyti verslo partnerio buveinėje arba veiklos vykdymo vietoje.". Pareiškėjai nėra aišku, kokius konkrečius veiksmus ji turėjo atlikti, kuriuos atlikus, jai būtų paaiškėję, kad kita sandorio šalis sukčiauja. Pavyzdžiui, Kauno AVMI teigė, kad Bendrovė netikrino, ar kita sandorio šalis yra PVM mokėtoja, tačiau pati nurodo, kad tuo laikotarpiu kita sandorio šalis buvo įregistruota PVM mokėtoja (taigi patikrinusi šį faktą situacija nebūtų kitokia, negu yra). Pabrėžtina, kad Bendrovė neturėjo atlikti jokių tiriamųjų veiksmų, kuriuos atlikti yra įgaliotos valstybės institucijos, kad išsiaiškintų sukčiavimo schemas egzistavimą, juolab tam nebuvo jokio pagrindo, kadangi Bendrovė dirbo su kitomis sandorio šalimis itin apdairiai ir rūpestingai – sudarė sutartis, gaudavo užsakymus, avansinį apmokėjimą, sandoriai buvo realūs, prekės tiekiamos, pildomi reikalingi vežimo dokumentai (tai nustatyta ir ikiteisminio tyrimo metu).

Pareiškėjos nuomone, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimus, įvykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir perpardavėjas gali tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui nuvežti aptariamą prekę tiesiai antrajam pirkėjui ir nebūtinai pats turėti sandėliavimo ir transportavimo priemonių, būtinų nagrinėjamos prekės tiekti. Taip pat dėl to, kad per administracines procedūras nebuvo įmanoma susiekti su įmone arba su asmeniu, kuris įmonių registre nurodytas kaip jos direktorius, negalima automatiškai daryti išvados, kad šių tiekimų dieną nevykdyta ekonominė veikla (žr. ESTT 2015-10-22 sprendimo byloje PPUH *Stehcemp*, C-277/14, 35 ir 36 p.). Todėl minėti mokesčių administratoriaus argumentai negali būti vertinami, kaip savaime reiškiantys, jog PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti asmenys nebuvo PVM mokėtojai. Pagal bendrą taisyklę PVM mokėtojo kodas įrodo apmokestinamojo asmens statusą mokesčių atžvilgiu (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje VSTR, C-587/10, 51 p.). Todėl, atsižvelgiant į šio baigiamojo teismo akto 35 punkte pateiktą vertinimą bei nesant kitų norminiuose aktuose nustatytų taisyklių, sprendina, kad prekių tiekėjo (pareiškėjo) atliktas PVM sąskaitose faktūrose nurodytų asmenų patikrinimas PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) ir aplinkybė, kad įgijėjas buvo įregistruotas šioje sistemoje tiekimo metu, yra pakankama pripažinti, jog tiekėjas įvykdė minėtą įrodinėjimo pareigą.

Pareiškėja taip pat remiasi LVAT 2019-01-29 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-95-968/2019, kurioje paaiškinta, kad iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar jis vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų, ir nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus. Atsižvelgiant į tai, vien ta aplinkybė, kad pareiškėjas detaliau netikrino užsienio bendrovių vykdomos veiklos (išsamiau nesidomėjo užsienio bendrovėms atstovaujančiais asmenimis, neprašė jų įgaliojimų (pažymėjimų), nenuvyko į užsienio bendrovių buveines, nesidomėjo pirkėjo ir vežėjų sutartiniais santykiais ir kt.), savaime negali paneigti Pareiškėjos sąžiningumo šiuo atveju.

Pareiškėja pažymi, kad asmens žinojimas ar turėjimas žinoti turi būti aiškinamas per protingumo principo prizmę, taigi vertinant, ar mokėtojas turėjo žinoti, turi būti vertinami jo veiksmai per *bona pater familia* institutą (vadovaujamasi protingo asmens standartu). Šiuo atveju Pareiškėjos elgesys visiškai atitinka protingo asmens standartą, kadangi: sutartis sudarytos raštu, prekės vežamos tik gavus užsakymus, avansinius mokėjimus, pildomi visi reikalingi dokumentai (PVM sąskaitos faktūros, CMR ir kt.). Pagrindo abejoti kitos pusės elgesiu nebuvo pagrindo, kadangi rinkoje, atsižvelgiant į teisės aktų reikalavimus nėra draudžiama už prekes atsiskaityti kitiems asmenims, verslo praktikoje itin paplitusi praktika, kai prekių pirkėjas ir gavėjas yra skirtingi asmenys, perkamos prekės vežamos pristatyti į kitą, nei pirkėjas yra registravęs savo buveinę, vietą. Remiantis minėtomis aplinkybėmis jokių būdu negalima vertinti, jog buvo akivaizdu, kad kita sandorio šalis sukčiauja. Bendrovė rinkoje veikia jau eilę metų, moka

mokesčius, o išaiškinus, kad pirkėjai yra įsivėlę į mokesčių sukčiavimo schemas Bendrovė yra vertintina kaip aplinkybių auka, o ne bendrininkė, kaip bandoma pateikti.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus nuostata dėl mokėtojo turėjimo žinoti yra deklaratyvi. Nėra tokių veiksmų, kuriuos galėjo atlikti Bendrovė, kad jai būtų paaiškėjęs sukčiavimo faktas. Susitikimas su kitos sandorio pusės atstovais tiesiogiai, o ne bendraujant internetu negali būti vertinamas kaip būtinas veiksmas siekiant įsitikinti kitos pusės sąžiningumu – daugybė sandorių vyksta nebendraujant tiesiogiai, o susitariant nuotoliniu būdu. Dar daugiau, neaišku, kaip tiesioginis susitikimas būtų atskleidęs neva tai kitos sandorio šalies nesąžiningumą. Pareiškėja įsitikinusi, jog sudariusi rašytines sutartis ji neturėjo pagrindo abejoti kitos pusės sąžiningumu, ypač dar ir dėl to, kad sudarytos sutartys buvo realiai vykdomos, gaunamas apmokėjimas už prekes (o kaip minėta – krovinio siuntėjas ir krovinio gavėjas dažnai yra skirtingi asmenys ir tai yra įprasta prekybos praktika, tai nepažeidžia jokių teisės aktų reikalavimų. Tas pats pasisakytina ir dėl kitos šalies identifikavimo užklausus vardo bei pavardės – Bendrovei šie duomenys buvo žinomi, jie nurodyti sudarytose sutartyse, pagrindo abejoti iš oficialaus įmonės elektroninio pašto gaunamais užsakymais Bendrovė neturėjo pagrindo. ESTT ir LVAT ne kartą yra pažymėję, kad iš mokesčio mokėtojo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti, t. y. imtis mokesčių administratoriui ar specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų, (žr. LVAT 2008-12-18 nutartį administracinėje byloje Nr. A756-1890/2008).

Pareiškėja tvirtina, kad iš išdėstytų argumentų akivaizdu, jog mokesčių administratorius nenurodė argumentų, kurie vienareikšmiškai patvirtintų, jog Bendrovė, atlikdama sandorius su savo kontrahentais, žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoriuose susijusiuose su PVM sukčiavimu, pabrėžia, jog Inspekcija nepateikia argumentų, kaip Bendrovė yra/buvo susijusi su kitomis sandorių grandinėje dalyvavusiomis įmonėmis, priešingai Kauno AVMI surinkti įrodymai patvirtina, kad Bendrovė net negalėjo įtarti, jog jos kontrahentai gali sukčiauti PVM sumokėjimo srityje.

Dėl sandorių su Kipro įmone „H. O.“

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendime daroma išvada, jog ji, siekdama pelno, ignoravo akivaizdžius mokesčio sukčiavimo požymius, veikė nesąžiningai ir iš esmės nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog tiekimo operacijos nelėmė sukčiavimo mokesčių srityje. Pareiškėja turėjo žinoti, kad jos įformintas pirkėjas „H. O.“ sukčiauja mokesčių srityje, ir nesiėmė elementarių priemonių, kad jo būtų išvengta, todėl praranda teisę į neapmokestinimą PVM. Pareiškėja nurodo, jog prekes užsakė ir už jas mokėjo sandorio šalis, o faktas, kad prekių gabenimo dokumentuose nurodytas prekių iškrovimo adresas kitas, nei pirkėjos buveinės vieta, negali būti vertinamas kaip sukčiavimas. Dėl elektroniniu paštu neidentifikuotų asmenų negalima daryti išvados dėl akivaizdaus sukčiavimo, nes, pirma, įmonės elektroninio pašto adresas sutapo su įmonės pavadinimu, antra, sandoriai buvo vykdomi realiai, už juos atsiskaitoma, trečia, tas faktas, kad pirkėjai neturėjo darbuotojų, neleidžia daryti išvados, kad įmonės vadovas negalėjo daryti šių užsakymų įmonės vardu ir interesais.

Pareiškėja, pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus priekaištų, kad nei viename CMR važtaraštyje nėra nurodytos krovinio pristatymo sąlygos, neįrašyta, jog krovinio disponavimo teisė priklauso pirkėjui nuo važtaraščio surašymo ar kito momento, yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai, informacija apie prekių gavimą nėra aiški ir detali, nėra įrašytas krovinio iškrovimo laikas, nurodo, jog trūkstami nepivalomi CMR važtaraščio duomenys nereiškia, kad Bendrovė tyčia ar dėl aplaidumo jų nepildė (ypatingai dėl sunkiai įskaitomų supildytų duomenų ar išblukusių antspaudo). CMR važtaraščiai yra galiojantys, nenuginčyti teisės aktų nustatyta tvarka, dar daugiau – nustatyta, kad pagal juos vežimas buvo atliktas. Toks argumentas, kaip neišsamūs CMR važtaraščiai, negali būti vertinami kaip nesąžiningumas. LVAT taip yra akcentavęs, kad važtaraštis, t. y. prekių gabenimo dokumentas, nėra skirtas patvirtinti ar paneigti įgijėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusą. Važtaraščio trūkumai gali iš esmės implikuoti prekių įgijėjo sukčiavimą, kiek tai susiję su prekių išvežimu iš valstybės narės, tačiau nagrinėtu atveju ginčo, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos, nėra.

Pareiškėja pateikė patikrinimui prie kiekvienos PVM sąskaitos faktūros surašytus krovinio priėmimo aktus, kuriuose nurodytas krovinio siuntėjas, gavėjas, krovinio iškrovimo vieta, PVM sąskaitos faktūros numeris, CMR, transporto priemonės valstybinis numeris, krovinio pavadinimas, kiekis ir krovinio priėmusio asmens vardas ir pavardė, spaudas ir parašai. Taigi tai yra esminiai įrodymai dėl sandorių realumo, jų tinkamo vykdymo bei visų reikalingų dokumentų sudarymo. Šie dokumentai patvirtina neginčintą faktą, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Tai, kad krovinio gavėjas kai kada nesutampa su Pirkėju, negali būti vertinama kaip įstatymo ar kokių kitų Pareiškėjos pareigų pažeidimas.

Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratoriaus teigia, kad Bendrovė galimai dalyvavo mokesčių sukčiavimo grandinėje, tačiau šis faktas yra paneigtas atlikus ikiteismini tyrimą dėl tų pačių aplinkybių, kurias nurodo mokesčių administratoriaus. Bendrovė pabrėžia, kad ji nežinojo ir negalėjo žinoti, kad kitos sandorio šalys gali būti įsivėlusios į PVM sukčiavimo schemas. Kaip matyti iš Kauno AVMI nustatytų aplinkybių, sandoriai buvo vykdomi per daugelį įmonių, schemas itin sudėtingos, todėl neaišku, koku būdu Bendrovė turėjo ar galėjo jas išsiaiškinti. Tai, kad Pareiškėja neatliko jokių neteisėtų veiksmų ir yra nukentėjęs asmuo susidariusioje situacijoje, patvirtina tiek Kauno AVMI, tiek ikiteisminio tyrimo surinkta informacija. Dar daugiau, nustatyta, kad sandoriai realūs, atsiskaitoma bankiniais pavedimais ir pan. Sudaryti sandoriai ir kitų šalių veiksmai atitinka praktikoje nusistovėjusį verslo elgesio modelį, todėl Bendrovė negalėjo pastebėti jokių įtartinių aplinkybių apie galimą sukčiavimą,

Dėl sandorių su Kipro įmone „G“ Ltd.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė sudarė didmeninio prekių tiekimo sutartį, atsiskaitymai atliekami bankiniais pavedimais, pateikti užsakymai, PVM sąskaitos faktūros (kuriose duomenys užpildyti tinkamai, svoriai, kiekiai atitinka nurodytus visuose dokumentuose), Mokesčių administratoriaus nurodo, kad Bendrovė kalta, kadangi neatliko elementarių veiksmų, t. y. nepatikrino įgaliotų asmenų tapatybių, sandorius sudarė interneto pagalba, Kipro įmonė darbuotojų neturėjo (tačiau direktorius buvo), Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikė informaciją, jog nurodytas asmuo nebuvo direktoriumi, nors neaišku, kaip šis faktas buvo nustatytas. Nėra nustatyta, kas ir koku pagrindu (teisėtai ar ne) sudarė sutartį Kipro įmonės vardu. Todėl negalima vienareikšmiškai teigti, kad sandoris negaliojantis, juolab, kad sandoris buvo realiai vykdomas abiejų sandorio šalių.

Aplinkybė, kad teikdama paaiškinimus Bendrovė nurodė, jog Kipro įmonė yra Lenkijos įmonė, nesudaro pagrindo teigti, kad tai sukčiavimas. Asmuo, turintis ir vykdamas eilę sutarčių su skirtingais pirkėjais iš įvairių valstybių gali suklysti. Esant kitiems rašytiniams įrodymams toks paaiškinimo sakinytis negali būti vertinamas kaip prieštaravimas ar Bendrovės nesąžiningumas.

Pasisakydama dėl sutarties sąlygų vertinimo ir faktinio sandorio vykdymo Inspekcija nurodė, kad sutarties sąlygos skiriasi nuo šalių veiksmų, tačiau, Pareiškėjos nuomone, šios aplinkybės nėra pagrindas Bendrovės nesąžiningumui ar kitiems neteisėtiems ar nerūpestingiems veiksams pagrįsti. Praktikoje sutarties šalys ne visuomet dirba tiksliai taip, kaip pažodžiui parašyta sutartyje. Lietuvos Respublikos aukščiausias teismas taip pat pripažįsta, kad reikia aiškintis tikrąją šalių valią, o ne vadovautis pažodiniu sutarties tekstu.

Pagal LR Civilinio Kodekso (toliau – CK) 6.183 str. 2 d. viena sutarties šalis dėl savo elgesio gali prarasti teisę remtis numatyta sutarties išlyga dėl sutarties pakeitimo, papildymo ar nutraukimo raštu, jeigu kita sutarties šalis atitinkamai veikė, remdamasi pirmosios elgesiu. Tai šalims leidžia nepaisyti sutarties sąlygos, reikalaujančios rašytinės formos, tais atvejais, kai šalių konkludentiniai veiksmai leidžia protingai manyti, jog abi šalys nuo tos sąlygos yra atsisakiusios, pvz., viena šalis sutarties vykdymo metu pakeičia kai kurias jos sąlygas, o kita šalis tam neprieštarauja arba vėliau žodžiu tam pritaria. Tokiais atvejais šalių elgesys yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad sutarties sąlygos pakeistos šalių faktiniu elgesiu vykdam sutartį. Taigi šiuo atveju negalima sutikti su Inspekcijos pateiktu pažodiniu sutarties teksto aiškinimu ir daroma atitinkama išvada, kad šalių veiksmai prieštaravo sutarties sąlygoms, tokia išvada neatitinka CK bei LAT išaiškinimų. Dar daugiau, Sutartyje numatant Pirkėjo pareigą krovinį perduoti ir Pirkėjo pareigą krovinį priimti negali būti aiškinama taip siaurai – jog šalys fiziškai įsipareigojo dalyvauti

atliekant šiuos veiksmus, be kitų asmenų pasitelkimo šių sąlygų įgyvendinimui. Šiuo konkrečiu atveju krovinio gavėjui (ne pirkėjui) atitinkamai patvirtinus CMR važtaraštyje, kad kroviny yra gautas reiškia, kad Pirkėjas savo teisę patikrinti ir priimti krovinį įvykdė pasitelkdamas kitus asmenis, kurie tai atliko ir kilus bet kokiems ginčams dėl krovinio pristatymo pirkėjui tai būtų tinkamas ir pakankamas įrodymas šiam faktui patvirtinti (gavėjas nurodytas užsakyme – gavėjas patvirtino gavimą, kiekius ir pan.). Tie patys argumentai taikytini dėl pristatymo sąlygų, kurias šalys, vadovaujantis LR CK gali keisti ne tik raštu, bet ir žodiniu susitarimu bei konkludentiniais veiksmais. Taigi daryti priešingą išvadą nėra nei teisinio, nei faktinio pagrindo.

Mokesčių administratoriaus duomenimis nustatyta, kad kroviniai perkraunami nebuvo, tačiau nustatyta, kad jie realiai buvo atvežti į Lietuvos teritoriją ir išvežti iš Lietuvos teritorijos. Aplinkybė, kad į kitą transporto priemonę kroviny Lietuvoje nebuvo perkraunamas, nepaneigia fakto, jog kroviny atvyko į šalies teritoriją ir iš jos buvo išvežtas.

Dėl kitų įmonių atliktų patikrinimų ir pateiktų duomenų Bendrovė pasisakyti negali, tačiau mano, kad jie turi būti objektyvūs, o ne pagrįsti padrikais paaiškinimais. Dėl mokesčių administratoriaus padarytų išvadų apie, neva, esamus Bendrovės pažeidimus (bendravimas elektroniniu paštu, tiesioginių susitikimų nebuvimas ir pan.), dėl kurių plačiau jau pasisakyta, nesutikimo argumentai pagrindžia ir šiuo konkrečiu atveju pateiktų mokesčių administratoriaus išvadų nepagrįstumą.

Dėl sandorių su Čekijos įmone „K“ s.r.o.

Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratoriui buvo pateikta pirkimo–pardavimo sutartis, užsakymai, PVM sąskaitos faktūros, CMR važtaraščiai, atsiskaitymų pavedimų kopijos (per banką). Mokesčių administratorius nurodo, kad dalį mokėjimų atliko tretieji asmenys – ne Pirkėjas ir nėra pateikti trišaliai susitarimai. Atsakydama į šį argumentą Pareiškėja pažymi, kad rašytinių trišalių susitarimų nepateikimas nereiškia, jog jie nebuvo sudaryti. Įstatymas nenumato privalomos rašytinės formos trišaliams susitarimams dėl atsiskaitymo, todėl tokie susitarimai teisėtai gali būti sudaromi žodžiu, kaip ir buvo nagrinėjama atveju.

Dėl sandorio sudarymo aplinkybių mokesčių administratorius nurodo, kad Čekijos įmonė neturėjo darbuotojų, buvo vienintelė savininkė – Latvijos pilietė K. H.. Kadangi ji mirusi 2015 07 08, daroma išvada, kad laiškas yra ne jos, tačiau toks aiškinimas akivaizdžiai prieštaringas, kadangi Bendrovė dirbo su Čekijos įmone 2012 metais, jai esant gyvai. Iš pateiktų paaiškinimų negalima daryti išvados, kad sandorius sudarė ne ji (nėra jokio pagrindo tuo abejoti atsižvelgiant ir į tai, kad dalį mokėjimų bankiniais pavedimais atliko būtent ši įmonė (niekas kitas be savininko to padaryti realiai negali). Mokesčių administratorius be jokios priežasties nevertina duomenų, kurie patvirtina realų sandorių vykdymą, o padarytos išvados remiantis tik papildomais, neesminiais ir smulkmeniškais, realiai rinkoje veikiančių įmonių neatliekamais veiksmais – tokiais kaip antai būtinas tiesioginis susitikimas su kita sandorio puse ir pan.

Išvadoje nurodoma, kad G. I. paaiškinimai prieštarauja vieni kitiems, tačiau tokia išvada nepagrįsta, kadangi mokesčių administratorius be pagrindo pernelyg siaurai aiškina sudarytų sutarčių turinį – remiasi vien pažodiniu sutarčių sąlygų vertinimu. Pasikartotina, kad tai, jog Pirkėjas įsipareigoja krovinį priimti nereiškia, kad jis įsipareigoja fiziškai pats atvykti į krovinio iškrovimo vietą ir jį tikrinti. Tai reiškia, kad jis užtikrins, kad toks veiksmas bus atliktas jo arba kitų jo įgaliotų (pavestų tai atlikti) krovinio gavėjų. Tas pats pasisakytina ir dėl krovinio siuntėjo įsipareigojimų vykdymo.

Faktas, kad Čekijos įmonė nedeklaravo prekių pardavimo Lenkijos įmonėms Bendrovei nebuvo ir negalėjo būti žinomas, Bendrovė prekes pardavė, faktas, kad prekės išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijoje yra pagrįstas visais tokį faktą galinčiais pagrįsti dokumentais, Bendrovė negalėjo žinoti – kam pirkėjas šias nusipirkta prekes parduos, o ir paklausęs, tikėtina, nebūtų gavęs teisingo atsakymo. Taigi neaišku, kaip šią aplinkybę prekes parduodama turėjo ar galėjo išsiaiškinti Bendrovė. Bendrovė taip pat nepasisako dėl mokesčių administratoriaus surinktų vežėjų paaiškinimų, kadangi jie neturi ryšio su Pareiškėjos sąžiningumu (vežimo santykiuose įprasta praktika, kai vežėjai vieni kitus persamdo dėl krovinio pristatymo ir kt.).

Išvadoje nurodoma, kad jau pirmojo CMR važtaraščio surašymo momentu Bendrovė žinojo, kad prekės bus gabenamos į Lenkiją. Su tokiu teiginiu sutiktina, tačiau jis niekaip nėra susijęs su Bendrovės nesąžiningumu, kadangi jokių pagrįstų abejonių dėl sudaromų sandorių jai nekilo, sandoriai buvo vykdomi pagal susitarimus. Išvadoje nurodoma, kad Bendrovė neįvykdė savo pareigų – tai yra sudarydama sandorį turėjo įsitikinti kitos pusės įgaliojimais, turėjo numatyti aiškias sutarties vykdymo sąlygas. Dėl kitos sandorio šalies identifikavimo argumentai nurodyti aukščiau, dėl sutarties sąlygų aiškumo ir konkretumo – tai su tokia išvada negalima sutikti, kadangi sutartys gali būti sudaromos ir žodžiu, šiuo atveju buvo rašytinė sutartis, rašytiniai užsakymai, sudaromi visi reikalingi dokumentai – sutarties sąlygų aiškumas nėra ir negali būti vertinamas kaip argumentas šio tyrimo kontekste.

Išvadoje taip pat nurodoma, kad Bendrovė privalėjo pareikalauti iš Čekijos įmonės įrodymų, kad ji krovinio pristatymo vietoje turi savo sandėlių ar pan., tačiau atkreiptinas dėmesys, kad jokiuose teisės aktuose tokia mokesčių mokėtojo pareiga nėra nurodyta, teisės aktai nereikalauja tokių duomenų gavimo, jie niekaip nesusiję su sandorių galiojimu ar realumu, o tai reiškia, kad ir su sandorio šalies sąžiningumu ir apdairumu. Mokesčių mokėtojas neprivalo reikalauti pirkėjo įrodyti, kad krovins bus pristatomas būtent jiems nuosavybės ar kita forma priklausančiame sandėlyje ir pan., dar daugiau – tai įprasta ir normali verslo praktika, kai pirkėjas nurodo skirtingą krovinio gavimo adresą, nei yra jo buveinė.

Dėl elektroninio susirašinėjimo – nėra paneigta, kad Bendrovė susirašinėjo su Čekijos įmonės direktore tuo metu, kai buvo vykdomi tiekimai, todėl šis argumentas negali būti pagrindu darant išvadas dėl Bendrovės nesąžiningumo.

Kiti Pareiškėjos argumentai.

Patikrinimo akte ir Sprendime nurodoma, kad Bendrovė galimai dalyvavo PVM sukčiavimo grandinėje – tačiau nėra tokių faktų neabejotinai patvirtinančių duomenų, atvirkščiai, ikiteisminis tyrimas dėl Bendrovės dalyvavimo sukčiavimo schemose yra nutrauktas, o tai neabejotinai patvirtina, kad Bendrovė nedalyvavo sukčiavimo scheme. Pabrėžtina, kad Bendrovė niekaip nesusijusi su išvadoje nurodytais kitais juridiniais asmenimis, kurie galimai dalyvavo mokesčių sukčiavimo schemose (nėra jokių sąsajų).

Mokesčių administratorius nustatė, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, o tai esminis argumentas dėl 0 proc. PVM taikymo. Faktas, kad transporto paslaugos užsakytos ne Bendrovės, o kitų asmenų nepagrindžia Bendrovės nesąžiningumo, kadangi tai susitarimo dalykas, šalys laisvos dėl to susitarti ir tai neprieštarauja nei LR teisės aktams, nei įprastai verslo praktikai, todėl dėl to negalėjo kilti jokių pagrįstų įtarimų. Todėl negalima sutikti su išvada, kad Bendrovė sąmoningai dalyvavo sukčiavimo scheme – tai visiškai netiesa, neatitinka realios situacijos. Dėl visų aukščiau nurodytų priežasčių nesutiktina dėl Bendrovei papildomai apskaičiuotu PVM nuo prekių tiekimų į kitą valstybę narę.

Dėl sandorių su „R. T.“ B. V.

Inspekcija konstatavo, jog patikrinimo akte pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėja pagal Nyderlandų Karalystės įmonės „R. T.“ B. V 2011-12-19 UAB „L. S.“ vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, pažeisdamą PVM[3 str. 2 dalies, 4(1) str. 1 dalies, 14 str. 11 dalies nuostatas, 2011 m. gruodžio mėn. neapskaičiavo ir nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 27916 Lt (8085,03 Eur) PVM nuo 132932,80 Lt įsigytų prekių iš ES apmokestinamosios vertės. Pareiškėja su šia išvada nesutinka, kadangi minėtos transporto priemonės Bendrovė niekada nebuvo įgijusi, ja nedisponavo ir jos negalėjo perleisti (parduoti) kitai įmonei. Pažymėta, jog C. C. nurodė, kad automobilį įsigijo jo įmonė UAB „S. S.“, o Bendrovė už jį sumokėjo avansą, tačiau per klaidą Bendrovei buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, kuri vėliau nebuvo kredituota. Paminėtina, jog Olandijos įmonė išrašė PVM sąskaitą faktūrą UAB „S. S.“ kurią ši įmonė ir pateikė VĮ „Regitra“ registruojant transporto priemonę. Mokesčių administratorius Skundžiamame sprendime nenurodo ar buvo kreiptasi į VĮ „Regitra“ siekiant sužinoti kokias dokumentais vadovaujantis buvo užregistruota transporto priemonė. Pareiškėja nurodo, jog jai sąskaita buvo išrašyta per klaidą ir ji nebuvo kredituota, tikrasis transporto priemonės pirkėjas buvo UAB „S. S.“, kuri šia transporto priemone naudojasi iki šiol.

Pirmiau išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti 2019-10-24 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-90 ir Kauno AVMI 2019-07-26 d. sprendimą Nr. (7.45-4.6) FR0682-173.

Inspekcija skundžiamame sprendime konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies bei 56 straipsnio nuostatas, 2011 metų 10-12 mėnesiais ir 2012 metų 01–12 mėnesiais nepagrįstai pritaikė 0 procentų PVM tarifą įformintiems prekių tiekimams Kipro ir Čekijos PVM mokėtojams („H. O.“, „G“ Ltd ir „K“ s. r. o.), žinodama arba turėdama žinoti, kad dalyvauja į sukčiavimą PVM įtrauktuose sandoriuose. Nustatyta, kad tiekimai įforminti ne su tais ūkio subjektais, išrašytos PVM sąskaitos faktūros neatspindi tikrojo sandorio turinio, todėl tokie prekių tiekimai, vadovaujantis PVMĮ 56 str. 5 dalies nuostata, apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą. Įvertinusi Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus ir kt.), gautą informaciją iš Lenkijos, Kipro ir Čekijos mokesčių administratorių, surinktą informaciją iš Lietuvos bei Lenkijos transporto įmonių, teikusių prekių gabenimo paslaugas, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą ir, nesiimdama visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo. Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą 21975620,03 Lt apmokestinamosios vertės metalo armatūros tiekimams į kitą valstybę narę.

Inspekcija sprendime remiasi PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 straipsnio 1 ir 5 dalių nuostatomis, LVAT ir ESTT praktika. Inspekcija sprendime atkreipia dėmesį į LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017) teiktus paaiškinimus. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, atvejais, kai PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyti ne tikrieji įgijėjai, teisė į neapmokestinimą PVM gali būti paneigta tik jei tiekėjas: (1) pats sukčiavo, pavyzdžiui, tyčia nurodydamas klaidingus duomenis apie įgijėją (pvz., ESTT 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimo byloje R., C-285/09, 49 p.); (2) žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiauja, bet vis tiek sudarė sandorį. Inspekcija pažymi, jog nagrinėjamoje byloje nėra nustatyta, kad Pareiškėja koku nors būdu (tyčia) klastojo PVM sąskaitas faktūras, kuriomis buvo įformintas ginčo prekių tiekimas, t. y. pati sukčiavo. Antruoju aspektu, mokesčių administratorius iš esmės teigė, jog PVM sąskaitose faktūrose nurodyti ne tikrieji ginčo prekių įgijėjai, o pareiškėjas nesiėmė veiksmų savo kontrahentams patikrinti, todėl neveikė sąžiningai. Inspekcijos vertinimu, teisingo (tikrojo) įgijėjo nurodymas PVM sąskaitose faktūrose, kai kalbama apie tiekimą Bendrijos viduje, nėra savitiksliis reikalavimas – jis neatsiejamai susijęs su *inter alia* PVM direktyvos 131 straipsnyje nustatytu siekiu užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Teisingumo Teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad Sąjungos teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (pvz., ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 65 ir 68 p.; 2008 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *E. F.*, C-271/06, 24 p.; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimo byloje *E. Y.*, C-499/10, 25 p.). Tačiau iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama bendrai, pavyzdžiui, pirma, tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (pagal analogiją žr. Teisingumo Teismo 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *PPUH Stehcomp*, C-277/14, 50 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Be to, ESTT yra nurodęs, jog apmokestinamasis asmuo, kai mato požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, galėtų būti įpareigojamas prašyti informacijos iš ūkio subjekto tam, kad įsitikintų jo patikimumu (žr. ESTT 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *PPUH Stehcomp*, C-277/14, 50 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT analogiškoje savo turiniu 2019-02-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2-575/2019 nutartyje atskleidė požymius, kuriems esant yra pripažįstama, jog prekių įgijėjai sukčiauja PVM, t. y. (cit.): „Byloje neabejotinai įrodyta, kad Vokietijos įmonės sukčiavo PVM srityse. Jų sukčiavimą sieja tai, kad jis buvo vykdomas prekybos LCD televizoriais ir kitomis elektros

prekėmis srityse. Bendrovės susijusios bendrais sandoriais (Komisijos byla, IX t., b. l. 63). Vokietijos mokesčių administratorius informavo, jog aukščiau nurodytos Vokietijos įmonės niekada neteikė jokių PVM deklaracijų; nebuvo deklaruoti jokie sandoriai ar įsigijimai Bendrijos viduje; įmonės faktiškai nevykdė jokios realios verslo veiklos; nerandamos jų registruotose veiklos vietose; šių įmonių veiklos adresai neegzistuoja; buveinės registruotos gyvenamųjų ir svečių namų adresais; įmonių atsakingi asmenys, Lietuvos ir Lenkijos piliečiai, nesurasti ir jų buvimo vietos nenustatytos; aukščiau nurodytos Vokietijos įmonės yra įtrauktos į PVM sukčiavimo grandinę; asmenims, atsakingiems už šių įmonių veiklą, pradėti baudžiamieji procesai dėl įtarimų organizuotu PVM vengimu dalyvaujant mokesčių sukčiavimo grandinėje. Taigi, byloje įrodyta, kad paminėtų įmonių vienintelis steigimo tikslas buvo mokestinis sukčiavimas.“

Inspekcijos vertinimu, nors mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos teise neapmokestinti tiekimus Bendrijos viduje paneigė, be kita ko, konstatuodamas, jog Pareiškėjos išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti prekių įgijėjai - „H. O.“, „G“ Ltd ir „Ks. r. o.“ – neįgijo teisės disponuoti prekėmis kaip savo, tačiau nagrinėjamoje byloje surinkta pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, jog: (1) Pareiškėjos vykdyti prekių tiekimai vyko ne tarp tų asmenų, kurie nurodyti PVM sąskaitose faktūrose; (2) Pareiškėjos kontrahentai vykdė ar dalyvavo sukčiavime PVM; (3) Pareiškėja žinojo ar iš objektyvių aplinkybių galėjo žinoti, kad jos vykdomi prekių tiekimai yra įtraukti į įgijėjų atliekamą sukčiavimą.

Dėl sandorių su Kipro įmone „H. O.“

Iš bylos medžiagos matyti, kad Kipro įmonė „H. O.“ (PVM kodas CY10245788E, reg. Nr. HE245788), juridinis adresas O. I. 20, A.B.C Business center Office 101, 8010 Paphos, Cyprus. PVM mokėtojų registre įmonė įregistruota 2011-04-01 ir išregistruota 2012-12-31. Pareiškėjos sandoriai su „H. O.“ įforminti laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2012-04-30. Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2012-04-30 deklaravo 0 procentų PVM tarifu apmokestinamus tiekimus Kipro įmonei „H. O.“ už 2069014,63 Lt (599228,06 Eur).

Pareiškėja patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė 48 PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodyta, kad pritaikytas 0 proc. PVM tarifas pagal ES direktyvą 77/388/EEB 28(c) (A) (a), CMR ir krovinio priėmimo aktus (4-184 patikrinimo akto priedas). Sandoriai deklaruoti pateiktų PVM deklaracijų 18 laukelyje kaip ES pirkėjams patiektos prekės, taip pat deklaruoti pateiktose formose FR0564 „prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaita.“ Pareiškėja, atstovaujama vadybininkės G. I., pateikė 2011-10-10 sudarytą su Kipro įmone „H. O.“, atstovaujama direktoriaus E. V., didmeninę prekių pirkimo – pardavimo sutartį Nr. 111012 su priedu dėl juodojo metalo pardavimo. Pareiškėjos teigimu sutartis buvo pasirašyta per internetinę komunikavimo programą „Skype“ arba elektroniniu paštu. Pareiškėja realiai nebendravo su Kipro įmone „H. O.“ atstovais, su jais nebuvo susitikusi ir sutartį pasirašiusio asmens neprašė pateikti įrodymų, kad jis yra įgaliotas pasirašyti sutartį. Pareiškėjos atstovė G. I. pateiktame paaiškinime teigė, kad „H. O.“ tai yra Lenkijos įmonė, o tai prieštarauja jos pačios Pareiškėjos vardu pasirašytai sutarčiai.

Prekių pardavimo sutarties 2.1.1 – 2.1.2 punkte nustatyta, kad pirkėjas privalo priimti jam perduotas prekes ir patikrinti jų kiekį, 2.1.3 - pirkėjas priimdamas prekes iš pardavėjo privalo prekių važtaraštyje atžymėti faktą apie prekių gavimą ir antrąjį egzempliorių atiduoti pardavėjui, 2.2.2 - prekių perdavimo metu pardavėjas privalo perduoti pirkėjui sąskaitą – faktūrą, 4.1 – pirkėjas 100 proc. apmoka už prekes pagal išankstinę sąskaitą, 5.3. – prekių perdavimo vieta pagal DAP sąlygas (Incoterms 2010). Prekių iškrovimo vieta sutartyje nenurodyta.

Pareiškėja pateiktame paaiškinime nurodė, kad T. R., kuris atstovavo UAB „D. U. & Trade“, organizuodavo metalo krovinio išsiuntimą iš pradžių nukreipdavo krovinius į sandėlius adresu Kražantės g. 40, Kaunas. Šiuo adresu Pareiškėjas apžiūrėdavo krovinį, CMR padarydavo atžymas apie krovinio gavimą, užpildydavo krovinio priėmimo aktą ir išrašydavo naujus CMR vairuotojams, kurie toliau važiuodavo į Lenkiją. PVM sąskaitos faktūros pirkėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu. PVM sąskaitų faktūrų originalų pirkėjai neprašydavo. „H. O.“ atstovai krovinio perėmimo vietoje Kražantės g. 40, Kaune nedalyvavo. Apibendrinus nustatytus faktus patikrinimo akte padaryta išvada, kad Pareiškėja parduodama prekes, kurių

įsigijimas įformintas iš UAB „D. U. & Trade“, žinojo, kad prekės bus gabenamos iš Latvijos įmonės A. S. „L“ kitiems prekių gavėjams į Lenkiją, o ne sutartyje nurodytam pirkėjui. „H. O.“ atstovai nedalyvavo prekių perėmimo vietoje, nors prekių pirkimo pardavimo sutartyje nustatyta, kad pirkėjas privalo priimti prekes, o pardavėjas perduoti PVM sąskaitą faktūrą.

Atlikus atsiskaitymų už parduotą armatūrą analizę nustatyta, kad Kipro įmonė „H. O.“ mokamaisiais pavedimais per banką apmokėjo 2069495,45 Lt. Buhalterinės apskaitos duomenimis „H. O.“ permoka sudaro 480,82 Lt.

Pareiškėja pateikė 5 elektroninius pašto pranešimus (2011-11-04, 2011-11-23, 2011-12-07, 2011-12-16, 2011-12-29) adresuotus UAB "I1" el. pašto adresu intercity.logistiks@gmail.com nuo „H. O.“ el. pašto adresas kapantelimited@gmail.com, kuriuose prašoma priimti ir patvirtinti užsakymą bei nurodomi prekių pristatymo adresai: PolskaXXX. Inspekcija pažymi, kad patikrinimui pateikti elektroninio pašto pranešimai neidentifikuoti, t. y. nėra nurodyti elektroninius laiškus rašiusių asmenų vardai, pavardės. Pagal Kipro mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją „H. O.“ darbuotojų neturėjo. Atsižvelgiant į tai darytina išvada, kad Pareiškėjo pateikta pirkimo pardavimo sutartis galimai pasirašyta kitų asmenų, o ne sutartyje nurodyto „H. O.“ direktoriaus, neidentifikuoti elektroninio pašto pranešimai galimai rašyti ne „H. O.“ atstovų.

Pareiškėjos pateiktuose 26 CMR važtaraščių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas prekių gavėjas Lenkijos įmonė „T“ SA 42-520 N. G.ul. Polska, 10 CMR važtaraščių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas prekių gavėjas Lenkijos įmonė „Z“ Sp.zo.o ul., Polska, 8 CMR važtaraščių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas „CI“ S.E. N. 25-563 K ul. PL ir 4 CMR važtaraščių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas tik adresas L. U., ul. Polska.

Visų 48 CMR važtaraščių 24 laukeliuose „Krovinys gautas“ yra uždėtas Kipro įmonės „H. O.“ spaudas ir parašas, išskyrus 2 atvejus kaip „H. O.“ spaudos ir parašų nėra ir 14 atvejų, kaip prie išrašytų PVM sąskaitų faktūrų pridėtas antras CMR egzempliorius, kuriame yra ir Lenkijos įmonės „M. U.“ S.A spaudas ir parašas. Pareiškėjos įformintuose CMR važtaraščiuose nurodyti prekių pristatymo (iškrovimo) adresai nieko bendro neturi ir neatitinka faktiškam įforminto pirkėjo Kipro įmonės „H. O.“ adresui, nurodytam PVM sąskaitose faktūrose, t. y. CMR važtaraščių 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodomi kiti gavėjai ir kiti adresai: „TI“ SA 42-520 N. G. ul. Polska, , Polska, „CI“ PL ir L. U., ul. Polska. Duomenų apie tai, jog prekių iškrovimo vietose įmonė pirkėja „H. O.“ būtų deklaravusi (ar turėjusi) veiklos buveinę, struktūrinius padalinius, sandėlius, kuriose būtų galėjusi laikyti prekes. Paminėta, didmeninės prekybos sutarties 2.2.2 punkte nustatyta, kad krovinio perdavimo metu pardavėjas privalo perduoti pirkėjui PVM sąskaitą faktūrą.

Pareiškėja pateiktame paaiškinime nurodė, kad už CMR išrašymą buvo atsakinga G. I. (direktorė). Kiekvienas vairuotojas turėdavo CMR 2, 3, 4 lapus, sertifikatą ir krovinio priėmimo aktą. Gavėjui skirtus CMR pristatydavo vairuotojai. CMR, prekių gavimo aktus gaudavo paštu arba per kurjerį. PVM sąskaitos faktūros pirkėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu, kadangi PVM sąskaitų faktūrų originalų jie neprašė. UAB "I1" pagal sutartį buvo atsakinga už prekių perdavimą pirkėjui. Krovinys buvo pristatytas pirkėjo nurodytu adresu ir perduotas pagal priėmimo aktą gavėjui. Be to, direktorė patvirtino, kad Kipro mokėtojo „H. O.“ atstovas nedalyvavo Lietuvoje perduodant krovinį, išrašant PVM sąskaitas faktūras ir CMR važtaraščius.

Pareiškėjos pateiktoje prekių pirkimo pardavimo sutarties 5.3 punkte nustatyta, kad pardavėjo prekių perdavimo vieta pagal *Incoterms* sąlygas – DAP (*Incoterms* 2010). t. y. pardavėjas perduoda prekės pirkėjui jo dispozicijon jo nurodytoje vietoje. Pardavėjas apmoka visas prekių gabenimo iki nurodytos paskirties vietos išlaidas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad nei viename Pareiškėjos išrašytame CMR važtaraštyje nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų. Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2012-04-30 transporto paslaugų neužsakinėjo ir už jas nemokėjo. Nustatyti, ar Kipro įmonės atstovai dalyvavo prekių iškrovimo vietoje nepavyko, Kipro mokesčių administratorius informavo, kad patikrinti pirkėjo „H. O.“ negalėjo, nes įmonė nesurandama, patalpų ir darbuotojų neturi. Pažymėta, kad

vadovaujantis Tarptautinės krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) nuostatomis, CMR važtaraštis yra įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyms perėjo vežėjo dispozicijon (CMR Konvencijos 9 straipsnis). Be to, krovinio pristatymu į paskirties vietą (Konvencijos 13 straipsnio 1 punktą) laikytinas krovinio pristatymas į CMR važtaraštyje nurodytą vietą arba pakeistą siuntėjo ar gavėjo reikalavimu paskirties vietą, nes pagal CMR Konvencijos 12 straipsnio 1 punkto nuostatą „Siuntėjas turi teisę disponuoti kroviniu – pareikalauti vežėją nutraukti jo vežimą, pakeisti krovinio pristatymo vietą arba atiduoti krovinį kitam gavėjui, negu nurodytas važtaraštyje“, pagal 3 punkto nuostatą „Krovinio disponavimo teisė priklauso gavėjui nuo važtaraščio surašymo momento tais atvejais, kai siuntėjas apie tai įrašo važtaraštyje“.

Pareiškėjos pateikti CMR važtaraščiai, kuriais įformintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas „H. O.“ yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai: važtaraščiuose nėra perkančios įmonės atstovaujamo asmens vardo ir pavardės, kai kuriuose važtaraščiuose negalima įskaityti ranka užpildytų duomenų, kai kuriuose važtaraščiuose vežėjų spaudai blogai įskaitomi, visais atvejais prekės buvo vežamos ne į H. O. įmonės registracijos vietą. Pareiškėjo patikrinimui pateikti, elektroniniu paštu gauti užsakymai, kuriuose nurodyta kita prekių pristatymo vieta, nei „H. O.“ adresas, kelia įtarimų dėl jų autentiškumo, kadangi juose nenurodyti rašiusiųjų asmenų identifikavimo duomenys (vardas pavardė, pareigos).

Pareiškėja patikrinimui pateikė prie kiekvienos PVM sąskaitos faktūros surašytus Krovinio priėmimo aktus, kuriuose nurodytas krovinio siuntėjas, gavėjas, krovinio iškrovimo vieta, PVM sąskaitos faktūros Nr., CMR, transporto priemonės valstybinis Nr., krovinio pavadinimas, kiekis ir krovinį priėmusio asmens vardas, pavardė, spaudas ir parašai. Išanalizavus pateiktus krovinių priėmimo aktus, kuriuos, direktorės teigimu, gaudavo per kurjerį arba elektroniniu paštu nustatyta, kad krovinio priėmimo aktai patvirtinti Kipro įmonės „H. O.“ spaudu ir krovinį gavusio asmens parašu, tačiau kai kuriuose krovinio priėmimo aktuose, kuriuose nurodyta krovinį priėmusio asmens pavardė E. V., parašai akivaizdžiai skiriasi nuo visuose kituose krovinio priėmimo aktuose esančių parašų, taip pat yra keletas atvejų, kai prie PVM sąskaitų faktūrų yra pridėta po antrąjį krovinio priėmimo aktą, kuriame yra „M. U.“ S.A spaudai ir parašai. Pareiškėja teigia, kad CMR, prekių priėmimo aktus gaudavo paštu arba per kurjerį, tačiau sutarčių dėl kurjerio paslaugų ar apmokėjimo dokumentų už paslaugas nepateikė.

Kipro Respublikos centrinė ryšių įstaiga dėl UAB „L. S.“ sandorių su „H. O.“ informavo, kad įmonė nėra įsikūrusi Kipre. Su realiuoju savininku direktoriumi R. N. (Rusijos pilietis) susisiekti negali, paskirtas direktorius į kvietimus neatsiliepia. Prekės į Kiprą niekada nebuvo įvežtos. Prekės pirktos iš UAB „L. S.“ buvo perparduotos kitam mokesčių mokėtojui Bendrijos viduje tiesiogiai Lenkijos pirkėjams – „G, A“ Sp. z. o.o ir „S P“. Informacijos apie prekių maršrutą nėra, kadangi verslo veikla nebuvo vykdoma Kipre. „H. O.“ 2011 m. deklaravo įsigijimų iš ES už 9614526 Eur. Kadangi prekės niekada nebuvo įvežtos į Kiprą, todėl įsigijimai deklaruoti neteisingai. UAB „L. S.“ per banką mokamaisiais pavedimais pervesta 546872,00 Eur. Patvirtinti sumokėtos sumos negali, nes neturi visų sandorių dokumentų. Įtariama, kad „H. O.“ yra dingęs prekeivis, todėl pateikti konkrečius atsakymus į papildomus klausimus nėra galimybės.

Pagal Pareiškėjos pateiktų CMR važtaraščių duomenis krovinius įformintai pirkėjai – Kipro įmonei „H. O.“ gabeno įvairūs Lietuvos ir kitų ES šalių vežėjai. Tikslu nustatyti krovinių gabenimo aplinkybes, realius prekių gavėjus ir faktus reikalingus padaryti išvada, pagal pasirinktinai atrinktas įmones, kadangi visuose CMR važtaraščiuose prekių iškrovimo vieta kita nei prekių pirkėjo (gavėjo) buveinė, informacija apie krovinių gabenimą gauta iš šių įmonių: UAB "G1" (i.k. 165212653), UAB "E1" (i.k. 301697587), R. V. įmonė. Pagal gautą informaciją iš atrinktų krovinius gabenusių įmonių: UAB "G1" UAB "F1" ir R. V. įmonės prekės (metalo armatūra) buvo nugabentos ir iškrautos CMR važtaraščių 3-iose laukeliuose nurodytose krovinio iškrovimo vietose: PolskaXXX. Apibendrinus gautą informaciją daroma išvada, kad metalo armatūra buvo nugabenta Lenkijos įmonėms: *Tl* s.a. už 1106257,22 Lt (320394,24 Eur), *S Sp.zoo* – 421544,79 Lt (122087,81 Eur), *C SA* – 356284,17 Lt (103187,03 Eur), „*T*“ S. J. – už 184928,45 Lt (53558,98 Eur), o Kipro įmonė „H. O.“ metalo armatūros negavo, Pareiškėjas šiai įmonei prekių neperdavė.

Daroma išvada, jog pagal vežėjų pateiktą informaciją matyti, kad prekės buvo gabenamos iš Latvijos įmonės A. S. „L“ į Lenkiją gavėjams T s.a., adresu ul.I. E. 7, Polska, S.zoo adresu ul., Polska ir C SA adresu Polska, T Sp.J. adresu L. U. Polska 96-200, o Kaune tik perrašant CMR važtaraščius. Kipro įmonė „B LTD“, UAB „M. N.“, UAB „D. U. & Trade“ ir UAB "I1" tik dalyvavo sandorių grandinėje, prekes gabenant iš Latvijos į Lenkiją.

Direktorė pateiktame paaiškinime dėl aplinkybių, kuriomis būdavo pateikiami užsakymai metalui nurodė, kad užsakymai buvo siunčiami elektroniniu paštu arba per internetinę komunikacijos programą „Skype“, kur buvo parašyti diametrai, markė, kiekis, kada ir kur turi būti pristatyti, t. y. iškrovimo adresas, firmos pavadinimas. Išanalizavęs Pareiškėjos pateiktus elektroniniu paštu gautus užsakymus, kuriuose nurodyta kita nei „H. O.“ buveinės adresas prekių iškrovimo vieta, mokesčių administratorius nustatė, kad užsakymuose nėra nurodyti „H. O.“ atstovų, pateikusių užsakymus, identifikaciniai duomenys (vardai, pavardės), nenurodyti elektroninius laiškus rašiusiųjų asmenų identifikaciniai duomenys. Patikrinimo akte padaryta išvada, kad elektroniniu paštu gauti užsakymai galimai rašyti ne „H. O.“ atstovų. Pareiškėjas su Kipro įmonės atstovais realiai nebendravo. Be to, pagal atrankos būdu surinktą informaciją iš Pareiškėjo CMR važtaraščiuose nurodytų vežėjų, jiems buvo pateikti užsakymai iš karto krovinius gabenti iš Latvijos įmonės A.S. „H. D.“ į Lenkijos įvairias vietas, Kaune tik perrašant CMR važtaraščius. Apibendrinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes padaryta išvada, kad pirkėjo „H. O.“ atstovas nedalyvavo perduodant prekes Lietuvoje ir priimant prekes Lenkijoje.

Patikrinimo metu buvo gauta informacija iš Lenkijos Respublikos mokesčių administratoriaus. Pateiktuose atsakymuose (SCAC forma) nurodyta:

– „C SA“ tiesioginių sandorių su UAB „L. S.“ neturėjo, tačiau nustatyta, kad plienas (rumbuoti strypai), kurį pardavė Latvijos liejykla A.S. „H. D.“ įtrauktas į daug sandorių, kuriuos vykdė C S. A. su šiomis Lenkijos įmonėmis: M Sp. z.o.o. (PL5423185245), Pi Sp. z.o.o. (PL5272671248), Q Sp. z.o.o. (PL7010283523). Šiose įmonėse buvo atlikti patikrinimai. Buvo nustatyta, kad jos buvo įtrauktos į karuselinius sandorius, kuriuose dalyvavo ir dingę prekeiviai: U. O. Ltd, I. G. Ltd, K. R. Ltd, K Ltd, F. E. Ltd, P T R. L. Ltd, su 21 Lenkijos įmone: S Sp. z.o.o., M Sp. z.o.o., P Sp. z.o.o., F Sp.z.o.o., M Sp. z.o.o., A Sp. z.o.o., F. G. GSp. z.o.o., BAR sp. z.o.o., A Sp. z.o.o., ZZ K. N. Sp. z.o.o., S Sp. z.o.o., I Sp. z.o.o., ZN C Sp. z.o.o., E Sp. z.o.o., Js Sp. z.o.o., WSp. z.o.o., Ex Sp. z.o.o., M Sp. z.o.o., R Sp. z.o.o., O Sp. z.o.o.

– „Tl“ sp. a.jokių sandorių su UAB „L. S.“, A.S. „H. D.“, H. O. nesudarė, nenuomojo sandėlio Kipro įmonei „H. O.“ ir jokių prekių iš šios įmonės neįsigijo. Įmonė nurodė, kad prekes, nurodytas mūsų pateiktuose dokumentuose įsigijo iš M Sp. z.o.o. (PL5423185245), kuri yra įmonės A.S. „H. D.“ atstovas Lenkijoje.

– „S“ sp. z.o. nevedė derybų ir jokių sandorių su UAB „L. S.“ ir „H. O.“ nevykdė. Įmonė nedeklaravo sandorių su minėtomis įmonėmis prekių tiekimo ataskaitose ir PVM deklaracijose, nenuomojo jokio sandėlio „H. O.“. Buvo išsiųsti paklausimai kompetentingoms mokesčių inspekcijoms siekiant patikrinti gabenimą. Gabenimo paslaugas atlikusios įmonės patvirtino: FHU T. C. (PL7581009896) transporto paslaugas užsakė Latvijos įmonė AV LSIA (LV4003880683), T P. I. (PL8311114603) gabenimo paslaugas buvo atliktos Latvijos įmonei VAN Cargo S.A. PLO – MAR K. C. (PL571280924) gabenimo paslaugas atliktos Latvijos įmonei AV L SIA (LV40003880683). Už atliktas krovinio gabenimo paslaugas apmokėta pavedimu pagal pateiktas sąskaitas.

– „T“ K Sp. z. o. o., įgaliotas asmuo – buhalteris M. A. teigė, kad plieno tiekėjas buvo Lenkijos įmonė Mt Sp. z.o.o., su kuria įmonė tuo laiku bendradarbiavo. Įmonės teritorijoje iškrautas plienas buvo įsigytas iš Lenkijos įmonės Mt Sp. z.o.o.. Įmonė niekada nevykdė sandorių su UAB „L. S.“ ir jokių komercinių sutarčių nepasirašė, sandėlio patalpų „TABO“ jokiems subjektams nenuomojo. Įmonė nežino subjektų UAB „L. S.“ ir H. O., niekada nevykdė sandorių su šiais subjektais ir jokių komercinių sutarčių nepasirašė.

Patikrinimo akte padaryta išvada, kad pirkėjo Kipro įmonės „H. O.“ atstovas nedalyvavo Pareiškėjos PVM sąskaitų faktūrų ir CMR važtaraščių išrašymo metu. Pirkėjo atstovas taip pat nedalyvavo krovinio iškrovimo vietoje. Pagal surinktos informacijos duomenis prekės, kurių

pardavimas įformintas Kipro įmonei „H. O.“, buvo nugabentos ir iškrautos Lenkijos įmonėms „C“, „Tl“ sp.a, „Stal – service“ sp. z.o. ir „T“ Sp. z o. o., kurios prekių nepirko nei iš UAB „L. S.“, nei iš Kipro įmonės „H. O.“ o tas prekes įsigijo iš Lenkijos įmonės *Mt Sp. z o. o., O Sp. z.o.o.* (PL7010283523), kurios buvo įtrauktos į karuselinis sandorius, kuriuose dalyvavo ir dingę prekeiviai.

Pagal Pareiškėjos pateiktus CMR duomenis prekių priėmimas ir perdavimas vyko adresu Kražantės g. 40, Kaunas. Apibendrinus surinktą informaciją nustatyta, kad prekės (metalo armatūra) buvo gabenamos iš Latvijos, metalo armatūra nebuvo perkraunama į kitą transporto priemonę, nebuvo sveriami, o tik buvo Kaune perrašomi CMR važtaraščiai kitiems pirkėjams, nurodant krovinio iškrovimo vietą įvairiose Lenkijos miestuose ir su ta pačia transporto priemone prekės buvo gabenamos galutiniams gavėjams, nurodytiems CMR važtaraščių 3 laukeliuose. Vežėjų pateiktose sutartyse pervežti krovinius maršrutas buvo nurodomas iš karto iš A. S. „Ls“ į Lenkiją.

Lenkijos mokesčių administratorius patvirtino, kad Lenkijos mokėtojai P „Cl“, „Tl“ sp.a, *Stal –* “ sp. z.o. ir „To“ Sp. z o. o. nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir nesumokėjo PVM, neturėjo sandorių nei su Pareiškėju, nei su Kipro įmone „H. O.“, o tas prekes įsigijo iš kitų Lenkijos įmonių.

Kipro įmonė „H. O.“ neįformino prekių, įsigytų iš UAB "I1" pardavimo CMR 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytoms Lenkijos įmonėms „C“, „Tsp.a, „Stal – service“ sp. z.o. ir „T“ Sp. z o. o.

Iš surinktos informacijos patikrinimo akte padaryta išvada, kad Pareiškėja, siekdama pelno, ignoravo akivaizdžius mokestinio sukčiavimo požymius, veikė nesąžiningai ir iš esmės nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog tiekimo operacijos nelėmė sukčiavimo mokesčių srityje. Pareiškėja turėjo žinoti, kad įformintas pirkėjas „H. O.“ sukčiauja mokesčių srityje, ir nesiėmė elementarių priemonių, kad būtų išvengta sukčiavimo, todėl praranda teisę į neapmokestinimą PVM.

Dėl sandorių su Kipro įmone „G Ltd“

Kipro įmone „G Ltd“ įmonės PVM mokėtojo kodas CY10281769S, jos adresas. PVM mokėtoja įregistruota 2011-06-17, išregistruota 2013-09-30. Pareiškėjo sandoriai su G įforminti laikotarpiu nuo 2012-05-01 iki 2012-08-31. Pareiškėjas deklaravo 0 procentų PVM tarifu apmokestinamus tiekimus Kipro įmonei „GLtd“ už 2974497,18 Lt (861473,93 Eur).

Pareiškėja pateikė 68 PVM sąskaitas-faktūras, kuriose nurodė, kad pritaikytas 0 proc. PVM tarifas pagal ES direktyvą 77/388/EEB 28(c) (A) (a), 68 CMR. Sandoriai deklaruoti pateiktų PVM deklaracijų 18 laukelyje kaip ES pirkėjams patiektos prekės, taip pat deklaruoti pateiktose formose FR0564 „prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaita.“ Pareiškėja pateikė 2012-05-01 sudarytą didmeninės prekių prekybos sutartį Nr. 02 dėl juodojo metalo pardavimo, atstovaujama direktoriaus Y. D., su Kipro įmone „G Ltd“.

Sutartyje nustatyta: 2.1.1 – 2.1.2 punkte – pirkėjas privalo priimti jam perduotas prekes ir patikrinti jų kiekį, 2.1.3 – prekių priėmimo iš pardavėjo metu pirkėjas privalo atžymėti prekių gavimą važtaraštyje ir *invoice*. Jeigu pirkėjo nurodymu prekės pristatomos trečiajam asmeniui, toliau vadinamam gavėjui, tai prekių priėmimas įforminamas prekių perdavimo ir priėmimo aktu, pasirašytu pardavėjo ir gavėjo atstovų. Antras važtaraščio (priėmimo perdavimo akto) egzempliorius grąžinamas pardavėjui, 2.2.2 – prekių perdavimo metu pardavėjas privalo perduoti pirkėjui sąskaitą – faktūrą, 4.1 – pirkėjas privalo apmokėti prekes pagal 100 proc. išankstinio apmokėjimo sąlygas gavęs pranešimą (proforma invoice), 5.3. – prekių perdavimo vieta pagal DAP sąlygas (Incoterms 2010), 5.4. – prekės pereina pirkėjo nuosavybėn po jų išankstinio apmokėjimo ir pardavėjo perdavimo momento, 5.5. – Pardavėjo prievolė perduoti prekes pirkėjui laikoma įvykdyta po prekių perdavimo pirkėjo žinion momento.

Pareiškėja pateiktame paaiškinime nurodė, kad „GLtd“ atstovų krovinio perėmimo vietoje Kražantės g. 40, Kaune nebuvo. Šiuo adresu Pareiškėja apžiūrėdavo krovinį, CMR padarydavo atžymas apie krovinio gavimą, užpildydavo krovinio priėmimo aktą ir išrašydavo naujus CMR

vairuotojams, kurie toliau važiuodavo į Lenkiją. PVM sąskaitos faktūros pirkėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu. PVM sąskaitų faktūrų originalų pirkėjai neprašydavo.

Apibendrinus nustatytus faktus daroma išvada, kad Pareiškėja parduodama prekes, kurių įsigijimas įformintas iš UAB „D. U. & Trade“, žinojo, kad prekės bus gabenamos iš Latvijos įmonės A. S. „L“ kitiems prekių gavėjams į Lenkiją, o ne sutartyje nurodytam pirkėjui. „G“ Ltd atstovai nedalyvavo prekių perėmimo vietoje, nors prekių pirkimo pardavimo sutartyje nustatyta, kad pirkėjas privalo priimti prekes, o pardavėjas perduoti PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėja realiai nebendravo su Kipro įmonės „G“ atstovais, o sutartį pasirašiusių asmenų neprašė pateikti įrodymų, kad jie yra įgalioti asmenys. Pareiškėja pateiktame paaiškinime nurodė, kad „G“ tai yra Lenkijos įmonė, o tai prieštarauja mokėtojo sudarytai sutarčiai, kurioje nurodyta, kad tai yra Kipro įmonė.

Buhalterinės apskaitos duomenimis Pareiškėja įformino metalo armatūros pardavimą Kipro įmonei „G“ už 2974497,18 Lt, apmokėta 2974421,41 Lt. Kipro įmonės „G“ įsiskolinimas 75,77 Lt. Guž įsigytas prekes apmokėjo mokamaisiais pavedimais per banką tik 483695,81 Lt. Pagal patikrinimui pateiktus banko dokumentus (banko išrašus) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-05-01 iki 2012-08-31 į Pareiškėjos sąskaitą 2490725,62 Lt (721364 Eur) pervedė Lenkijos įmonė „R“ Sp.z.o.o. Pareiškėja pagal surašytas barterines pažymas gautas įmokas užskaitė kaip apmokėjimą už įformintą metalo armatūros pardavimą Kipro įmonei „G“. Lenkijos įmonės R p z.o.o. įmokos sudaro 83,74 proc. visų mokėjimų.

Pareiškėja nepateikė jokių trišalių ar kitokių sutarčių, įrodančių, kad Kipro įmonės „G“ Ltd prievolė atsiskaityti už prekes bus perleista vykdyti tretiesiems asmenims, t. y. Lenkijos įmonei „R“ Sp. z.o.o.

Nustatyta, kad Pareiškėja patikrinimui pateikė pirkimo–pardavimo sutartį sudarytą su Kipro Respublikos įmone „G“ Ltd, kuri Pareiškėjo teigimu buvo pasirašyta ir perduota per Skype arba elektroniniu paštu. Pareiškėja realiai nebendravo su Kipro įmonės „G“ Ltd atstovais, nebuvo susitikęs, o sutartį pasirašiusių asmenų neprašė pateikti įrodymų, kad jie yra įgalioti asmenys.

Pareiškėja pateikė 8 elektroninio pašto pranešimų su priedais (2012-05-11, 2012-05-16, 2012-05-31, 2012-06-09, 2012-07-20, 2012-07-25, 2012-07-26) adresuotus UAB "II" el. pašto adresu intercity.logistiks@gmail.com nuo „G“ e.l. pašto adresas, kuriuose prašoma priimti ir patvirtinti užsakymą bei nurodomi prekių pristatymo adresai: L. N. SA Radom, PL, P.Z.L. N. S.A., ul. Prosta 20, 66-470 A Sp. Z.o.o ul. 5, 10-420 O P.Z.L. N. S.U. U. C, ul. M 6, „L. N.“ B. H., ul. Ch, B Nr. 7 80-554 Gdansk.

Patikrinimui pateikti elektroninio pašto pranešimai neidentifikuoti, t. y. nėra nurodyti elektroninius laiškus rašiusių asmenų vardai, pavardės. Pagal Kipro mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją „G“ Ltd darbuotojų neturėjo. Lenkijos Respublikos centrinė ryšių įstaiga informavo, kad apklausė pilietį G. T., kuris paaiškino, kad jis nežino įmonių „G“ Ltd, UAB „L. S.“ pavadinimų, jis niekada nebuvo nei vienos Kipro įmonės savininkas ar asocijuotas asmuo, įskaitant ir „G“ Ltd, Lietuvoje nėra buvęs. Jis nieko nežino apie „G“ Ltd ir UAB "II" veiklą, bendradarbiavimą, vietą kur saugomi dokumentai ir prekės. Apibendrinus turimą informaciją daroma išvada, kad Pareiškėjo pateikta pirkimo pardavimo sutartis pasirašyta kitų asmenų, o ne sutartyje nurodyto „G“ Ltd direktoriaus G. T., o neidentifikuoti elektroninio pašto pranešimai galimai rašyti ne „G“ Ltd atstovo.

Pareiškėja pateikė 68 vnt. CMR važtaraščių, kurių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas prekių gavėjas Lenkijos įmonė PZM „V.S.A. ir 4 adresai: L. N. SA ul Warszawska, PL, L. N. S.A. 66-470, L. N. S.U. U. C 41-503, C. M 6, L. N. B. H., ul. Nr. 7 80-554 Gdansk, Lenkijos įmonė „A“ Sp. z o. o. ir adresas. Pareiškėja prie kiekvienos PVM sąskaitos faktūros pateikė krovinio priėmimo perdavimo dokumentą, kuriame yra krovinio siuntėjo „O“ Sp.z.o.o ir krovinio gavėjo „L. N.“S.A. spaudas ir parašai. Pateiktų CMR važtaraščių 24 laukelyje „Kroviny s gautas“ pirkėjo „G“ Ltd atžymų apie prekių gavimą spaudo ir parašų nėra. Pareiškėja nepateikė duomenų apie tai, jog prekių iškrovimo vietose įmonė pirkėja „G“ Ltd būtų deklaravusi (ar turėjusi) veiklos buveinę, struktūrinius padalinius, sandėlius, kuriose būtų galėjusi laikyti prekes. Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad prekių iškrovimo adresais nugabentos prekės buvo realiai perduotos pirkėjui.

Didmeninės prekių prekybos sutarties Nr. 02 sudarytos tarp UAB „L. S.“ (pardavėjo) ir Kipro įmonės „G“ Ltd (pirkėjo) 2.1.3 p. nustatyta, kad „prekių priėmimo iš pardavėjo metu pirkėjas privalo atžymėti prekių gavimą važtaraštyje ir sąskaitoje faktūroje. Jeigu pirkėjo nurodymu prekės pristatomos trečiajam asmeniui, toliau vadinamam gavėjui, tai prekių priėmimas įforminamas prekių perdavimo ir priėmimo aktu, pasirašytu pardavėjo ir gavėjo atstovais.“ Pateiktų CMR važtaraščių 24 laukelyje „Kroviny s gautas“ pirkėjo „G“ Ltd atžymų apie prekių gavimą spaudu ir parašų nėra.

Pareiškėja prie kiekvieno CMR, išskyrus prekių tiekimą pagal 2012-07-26, 2012-07-27, 2017-07-30 įformintas PVM sąskaitas faktūras MP001-55-12, MP001-56-12, MP001-57-12, MP001-58-12, MP001-59-12, MP001-60-12 ir MP001-62-12, pateikė prekių priėmimo aktus, kuriuose nurodytas prekių kiekis atitinka PVM sąskaitoje faktūroje ir CMR nurodytam, taip pat nurodytas krovinį gabenusios transporto priemonės registracinis Nr., kuris atitinka CMR nurodytam, tačiau nei vienas Pareiškėjos pateiktas prekių priėmimo aktas neatitinka sutarties reikalavimų, kadangi prekių priėmimo aktai sudaryti ne tarp Pareiškėjos ir G, o tarp prekių siuntėjo OSp.z.o.o) ir krovinio gavėjo L. N. S.A., PL, L. N. S.A. ul. Prosta 20, 66-470 L. N. S.U. U. Chorzon 41-503, Chorzon, ul. Michalkowicka 6, L. N. B. H., ul. , B Nr. 780-554 patvirtinti siuntėjo ir gavėjo parašais. CMR, pateiktuose prie 2012-07-26, 2012-07-27, 2017-07-30 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų MP001-55-12, MP001-56-12, MP001-57-12, MP001-58-12, MP001-59-12, MP001-60-12 ir MP001-62-12, 24 laukelyje „Kroviny s gautas“ uždėtas Lenkijos įmonė „A“ Sp. z o. o. spaudas ir parašas. Tai įrodo, kad realiai Pareiškėja prekių „G“ Ltd ar trečiajam asmeniui (gavėjui) nepardavė.

Minėtos sutarties 2.2.2 punkte nustatyta, kad „prekių perdavimo pirkėjui metu pardavėjas privalo perduoti pirkėjui sąskaitą – faktūrą ir CMR. Patikrinimo metu nustatyta, kad pirkėjo atstovai prekių perėmimo metu nedalyvavo, o PVM sąskaitos faktūros pirkėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu, kadangi, pasak Pareiškėjos, PVM sąskaitų faktūrų originalu pirkėjas neprašė.

Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės prieštarauja Pareiškėjos teiginiams, kad pirkėjo „G“ Ltd atstovas negalėjo patikrinti kiekio, svorio savo teritorijoje, nes prekės į Kiprą nebuvo gabenamos. Be to, direktorė pateiktame paaiškinime patvirtino, kad Pareiškėjai Lietuvoje išrašant pirkėjui „G“ Ltd PVM sąskaitas faktūras ir CMR važtaraščius Kipro įmonės atstovai nedalyvavo. Pareiškėja teigia, kad buvo atsakinga už prekių perdavimą pirkėjui, tačiau priėmimo perdavimo aktų, kurie patvirtintų, kad pardavėja – UAB „L. S.“ perdavė, o pirkėjas – „G“ Ltd prekes priėmė, nepateikė.

Pareiškėja paaiškinime teigia, kad transportas buvo užsakytas iš anksto iš firmos „S. G.“ elektroniniu paštu arba per internetinę komunikacijos programą „Skype“, gavus užsakymus iš pirkėjų, tačiau Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-05-15 iki 2012-08-15 transporto paslaugų metalo pervežimui neužsakinėjo ir už metalo armatūros pervežimą niekam nemokėjo, taip pat nenurodė, kas konkrečiai užsakinėjo transporto paslaugas ir už jas mokėjo. Pagal prekių tiekimo sutartį prekės turėjo būti teikiamos DAP sąlygomis, t. y. Pardavėjas perduoda prekes pirkėjo dispozicijon jo nurodytoje vietoje ir apmoka visas prekių gabenimo iki nurodytos paskirties vietos išlaidas, prekių perkrovimo šalies gavėjos (importuotojos) krovinių terminaluose išlaidas. Nustatyta, kad nei viename Pareiškėjos išrašytame CMR važtaraštyje nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų.

Vadovaujantis Tarptautinės krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) nuostatomis, CMR važtaraštis yra *prima face* įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad kroviny s perėjo vežėjo dispozicijon (CMR Konvencijos 9 straipsnis). Be to, krovinio pristatymu į paskirties vietą (Konvencijos 13 straipsnio 1 punktą) laikytinas krovinio pristatymas į CMR važtaraštyje nurodytą vietą arba pakeistą siuntėjo ar gavėjo reikalavimu paskirties vietą, nes pagal Konvencijos 12 straipsnio 1 punkto nuostatą „Siuntėjas turi teisę disponuoti kroviniu – pareikalauti vežėją nutraukti jo vežimą, pakeisti krovinio pristatymo vietą arba atiduoti krovinį kitam gavėjui, negu nurodytas važtaraštyje“, pagal 3 punkto nuostatą „Krovinio disponavimo teisė priklauso gavėjui nuo važtaraščio surašymo momento tais atvejais, kai siuntėjas apie tai įrašo važtaraštyje“.

Pateikti Pareiškėjos CMR važtaraščiai, kuriais įformintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas „G“ Ltd yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai: važtaraščiuose nėra perkančios įmonės atstovaujamo asmens vardo ir pavardės (neprivaloma, tačiau pageidautina), nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų, krovinio gavėjo spaudu, parašų. Pareiškėjos patikrinimui pateikti, elektroniniu paštu gauti užsakymai, kuriuose nurodyta kita prekių pristatymo vieta, nei „G“ Ltd adresas, kelia įtarimų dėl jų autentiškumo, kadangi juose nenurodyti rašiusiųjų asmenų identifikavimo duomenys (vardas pavardė, pareigos), juolab patikrinimo metu nustatytos aplinkybės įrodo, kad Kipro įmonėje darbuotojų nebuvo, o ir direktoriumi nurodytas G. T. niekada juo nebuvo. Kipro Respublikos centrinė ryšių įstaiga dėl Pareiškėjos sandorių su G informavo, kad faktinis įmonės direktorius G. J. su mokesčių administracija nebendradarbiauja. Patvirtinti kokiais adresais buvo pristatytos prekės, ar sandoriai teisingai deklaruoti negali, kadangi nėra duomenų ir buhalterinių knygų. Daugelis kitų Bendrijos valstybių siuntė paklausimus dėl įmonės sandorių įtariant ją įtartiniais sandoriais, todėl 2013-09-30 nutarta išregistruoti įmonę iš PVM registro. Mokesčių administratorius negali patvirtinti sandorių realumo.

Pagal Pareiškėjos pateiktą CMR važtaraščių duomenis krovinius įformintai pirkėjai Kipro įmonei G gabeno įvairūs Lietuvos ir kitų ES šalių vežėjai (7 patikrinimo akto lentelė). Siekiant nustatyti krovinių gabenimo aplinkybes, realius prekių gavėjus ir faktus reikalingus padaryti išvada, pagal pasirinktinai atrinktas įmones, kadangi visuose CMR važtaraščiuose prekių iškrovimo vieta kita nei prekių pirkėjo (gavėjo) buveinė, informacija apie krovinių gabenimą gauta iš šių įmonių: UAB "S1" (į. k. 150063342), UAB "G1" (į. k. 165212653), L. D. transporto paslaugų įmonė (į. k. 171234120), K. A. įmonės (į. k. 175878696), R. V. įmonė (į. k. 175831846), „Szył-Trans“ V. D., „N. S. z L. M., J. Y. (PPHU „Fire-Tress“ J. Y.), G. P..

Patikrinimo akte nurodoma, kad pagal iš atrinktų vežėjų gautą informaciją prekės (metalo armatūra) buvo nugabentos ir iškrautos CMR važtaraščių 3-iuose laukeliuose nurodytose krovinio iškrovimo vietose Lenkijos įmonei L. N. S. A., patvirtinant prekių gavimą krovinio priėmimo aktais, įmonės spaudu ir parašais. Apibendrinus surinktą informaciją Akte padaryta išvada, kad Lenkijos įmonei P S. A. buvo nugabenta prekių už 2673958,44 Lt (774431,89 Eur), „A“ Sp z o. o. – už 300538,74 Lt (87042,04 Eur), o Kipro įmonė „G“ metalo armatūros negavo, Pareiškėjas šiai įmonei prekių neperdavė.

Pareiškėjos direktorė pateiktame paaiškinime nurodė, kad užsakymai buvo siunčiami elektroniniu paštu arba per internetinę komunikacijos programą „Skype“, kur buvo parašyti diametrai, markė, kiekis, kada ir kur turi būti pristatyti, t. y. iškrovimo adresas, firmos pavadinimas. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės prieštarauja Pareiškėjos teiginiams, kadangi Kipro įmonė neturėjo darbuotojų, elektroniniu paštu pateiktuose užsakymuose nėra asmenų pateikusių užsakymus identifikacinių duomenų, o G įformintas direktorius G. T. niekada tokiu nebuvo, nieko nežino apie šios įmonės veiklą, todėl yra pagrindas manyti, kad Pareiškėjos pateikti elektroninio pašto pranešimai galimai buvo rašyti kitų asmenų. Be to, pagal atrankos būdu surinktą informaciją iš Pareiškėjos CMR važtaraščiuose nurodytų vežėjų, jiems buvo pateikti užsakymai iš karto krovinius gabenti iš Latvijos įmonės A.S. „H. D.“ į Lenkijos įvairias vietas, Kaune perrašant CMR važtaraščius.

D. N. MA pateiktą informaciją (SCAC forma):

– **Lenkijos įmonė L. N. S. A.** nenuomojo sandėlių Kipro įmonei G. Prekės buvo iškrautos L. N. S. A. sandėlyje. L. N. S. A. nevykdė sandorių su UAB „L. S.“ ir su Kipro įmone G. L. N. S. A. gavo sąskaitas ir plieno pirkimo dokumentus išrašė Lenkijos įmonės: *Ocasta Sp. z o. o.* (PL7010283523) ir *M p. z o. o.* (PL7393854322). Buvo nustatyta įmonių grandinė: 1) UAB "I1" deklaravo pristatymą Kipro įmonei G, 2) Gdeklaravo pristatymą trims įmonėms iš Lenkijos, kaip paaiškėjo yra „dingę prekeiviai“. Nėra jokio ryšio su minėtomis įmonėmis su tolimesnėmis įmonėmis grandinėje, susijusiomis su UAB "I1" parduotomis prekėmis Kipro įmonei. Tolimesnė nustatyta grandinė: 4) *R Sp. z o. o.* (PL5842721748) išrašė taip vadinamąsias suklastotas sąskaitas faktūras Lenkijos įmonei *O Sp. z o. o.*, 5) *O Sp. z o. o.* () ir *M Sp. z o. o.* (išrašė taip vadinamąsias suklastotas sąskaitas faktūras Lenkijos įmonei L. N. S. A. 6) L. N. S. A. plienas atgabentas

tiesiogiai iš Latvijos A.S. „H. D.“. G nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje Lenkijos įmonei L. N. S.A., o deklaravo pardavimus visai kitoms įmonėms:

- G Sp. z o. o. (PL) (VIES veikla: 2011/02/26 – 2012/10/31),
- T&B Sp. z o. o. (PL) (VIES veikla: 2011/08/11 – 2012/12/24),
- J Sp. z o. o. ((VIES veikla: 2011/03/02 – 2013/10/28).

Nei viena iš minėtų Lenkijos įmonių, kurioms Kipro ir Čekijos įmonės deklaravo pristatymą, nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje. P S.A. buvo tikrinama už 2012–2014 ir už 2016/02 laikotarpius, nes įtariama, kad įmonė dalyvauja sukčiavimo sandoriuose Bendrijos viduje. Puvo sekantis dalyvis sandorių grandininėje, kurią sudarė UAB „L. S.“. Nustyta, kad ši įmonė neorganizavo ir nepadengė prekių gabenimo į savo sandėlius išlaidų.

Patikrinimo akte padaryta išvada, kad pirkėjo Kipro įmonės G atstovas nedalyvavo Pareiškėjos PVM sąskaitų faktūrų ir CMR išrašymo metu. Pirkėjo atstovas taip pat nedalyvavo krovinio iškrovimo vietose, nes Vežėjai patvirtino, kad tik galutinis gavėjas buvo prekių iškrovimo vietoje. Nors pagal surinktos informacijos duomenis prekės, kurių pardavimas buvo įformintas Kipro įmonei G, buvo nugabentos ir iškrautos Lenkijos įmonėms L. N. S. A., jos prekių nepirko nei iš UAB „L. S.“, nei iš Kipro įmonės G, o tas prekes įsigijo iš kitų Lenkijos įmonių, dingusių prekeivių, kurios buvo įtrauktos į karuselinis sandorius, tai reiškia prekių įsigijimo PVM bendrijos viduje nedeklaravo ir nemokėjo.

Lenkijos įmonė A Sp. z o. o. nevykdė jokių sandorių su UAB "I1" ir Kipro įmone G, sandėlio Kipro įmonei G nenuomojo, įmonė plieną įsigijo iš Lenkijos įmonės *Ocasta Sp. z o. o.*, kuri buvo brokeris, registruotas virtualiame ofise, nevykdė verslo veiklos ir negalėjo vykdyti plieno pardavimo, išregistruota iš PVM registro 2013-09-30. Yra sąskaitos dėl plieno įsigijimo iš Lenkijos įmonės *R Sp. z o. o.*, kuri buvo buferinė įmonė, kuri buvo įregistruota ir veikė apsimesdama, kad parduoda plieną kitų įmonių naudai, išregistruota iš PVM registro 2013-04-29. Pagal pateiktus sertifikatus buvo nustatyta, kad plienas kilęs iš A. S. „H. D.“. Įmonė (galutinis plieno gavėjas) apskaitė ir atskaitė pirkimo PVM pagal pirkimo sąskaitas, kurias išrašė Lenkijos įmonė *Ocasta Sp. z o. o.* Įmonė „A“ nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje už 741856 Lt sumą.

Patikrinimo metu, apibendrinus surinktą informaciją, nustatyta, kad prekės (metalo armatūra) buvo gabenamos iš Latvijos, jos nebuvo perkraunamos į kitą transporto priemonę, nebuvo sveriamos, o tik Kaune buvo perrašomi CMR važtaraščiai kitiems pirkėjams, nurodant krovinio iškrovimo vietą įvairiose Lenkijos miestuose ir su ta pačia transporto priemone prekės buvo gabenamos galutiniams gavėjams, nurodytiems CMR važtaraščių 3 laukeliuose. Vežėjų pateiktose sutartyse pervežti krovinius maršrutas buvo nurodomas iš karto: iš A. S. „L“ į Lenkiją.

Lenkijos mokesčių administratorius patvirtino, kad Lenkijos mokėtojai L. N. S. A. ir A Sp. z o. o. nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir nesumokėjo PVM, kad jos neturėjo sandorių nei su UAB „L. S.“, nei su Kipro įmone G, o tas prekes įsigijo iš kitų Lenkijos įmonių – dingusių prekeivių.

Iš surinktos informacijos patikrinimo padaryta išvada, kad Pareiškėja, siekdama pelno, ignoravo akivaizdžius mokesčio sukčiavimo požymius, veikė nesąžiningai ir iš esmės nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog tiekimo operacijos nelėmė sukčiavimo mokesčių srityje. Pareiškėja turėjo žinoti, kad jos įformintas pirkėjas G sukčiauja mokesčių srityje, ir nesiėmė elementarių priemonių, kad būtų išvengta sukčiavimo, todėl praranda teisę į neapmokestinimą PVM.

Dėl sandorių su Čekijos įmone K s. r. o. Čekijos įmone K s. r. o. įmonės PVM mokėtojo kodas CZ24184616, adresas Čerčanska 619/3 Praha 4-KRČ, 140 00. PVM mokėtoja įregistruota 2012-05-07, išregistruota 2015-07-10. Pareiškėjos sandoriai su K s. r. o. įforminti laikotarpiu nuo 2012-08-27 iki 2012-12-22. Pareiškėja deklaravo 0 proc. PVM tarifu apmokestinamus tiekimus K s.r.o už 4069208,73 Lt (1178524,31 Eur).

Sandoriai deklaruoti pateiktų PVM deklaracijų 18 laukelyje kaip ES pirkėjams patiekto prekės, taip pat deklaruoti pateiktose formose FR0564 „prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaita.“ Pareiškėja pateikė 68 PVM sąskaitas faktūras,

kuriose nurodė, kad pritaikytas 0 proc. PVM tarifas pagal ES direktyvą 77/388/EEB 28(c) (A) (a), 68 CMR ir 57 krovinio priėmimo aktus. Pareiškėja taip pat pateikė 2012-08-20 Didmeninės prekių prekybos sutartį Nr. 03 dėl juodojo metalo pardavimo. Sutartis pasirašyta vadybininkės G. I. ir K r.s.o direktorės K. H..

Sutartyje nustatyta: 1.1 – prekių pristatymas atliekamas pagal DAP sąlygas (*Incoterms* 2010, 2011-01-01 redakcija) pirkėjo užsakyme nurodytu adresu, 2.1.1 – 2.1.2 punkte - pirkėjas privalo priimti jam perduotas prekes ir patikrinti jų kiekį, 2.1.3 – prekių priėmimo iš pardavėjo metu pirkėjas privalo atžymėti prekių gavimą važtaraštyje ir sąskaitoje faktūroje. Jeigu pirkėjo nurodymu prekės pristatomos trečiajam asmeniui, toliau vadinamam gavėjui, tai prekių priėmimas įforminamas prekių perdavimo ir priėmimo aktu, pasirašytu pardavėjo ir gavėjo atstovais. Antras važtaraščio (priėmimo perdavimo akto) egzempliorius grąžinamas pardavėjui, 2.2.2 – prekių perdavimo metu pardavėjas privalo perduoti pirkėjui sąskaitą – faktūrą ir CMR, 4.1 – pirkėjas privalo apmokėti prekes pagal 100 proc. išankstinio apmokėjimo sąlygas gavęs pranešimą (*proforma invoice*), 5.1. – prekės pereina pirkėjo nuosavybėn po perdavimo pirkėjui ar gavėjui momentu, 5.2. – Pardavėjo prievolė perduoti prekes pirkėjui laikoma įvykdyta po prekių perdavimo pirkėjo žinion momento. Apibendrinus nustatytus faktus, daroma išvada, kad Pareiškėja, parduodama prekes, kurių įsigijimas įformintas iš UAB „D. U. & Trade“, žinojo, kad prekės bus gabenamos iš Latvijos įmonės A. S. Lkitiems prekių gavėjams į Lenkiją, o ne sutartyje nurodytam pirkėjui. K r.s.o atstovai nedalyvavo prekių perėmimo vietoje, nors prekių pirkimo pardavimo sutartyje nustatyta, kad pirkėjas privalo priimti prekes ir važtaraštyje atžymėti apie prekių gavimą, o pardavėjas perduoti PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėjas realiai nebendravo su Čekijos įmonės atstovais, o sutartį pasirašiusių asmenų neprašė pateikti įrodymų, kad jie yra įgalioti asmenys. Pareiškėja pateiktame paaiškinime nurodė, kad K r.s.o. tai yra Lenkijos įmonė, o tai prieštarauja mokėtojo sudarytai sutarčiai, kurioje nurodyta, kad tai yra Čekijos Respublikos įmonė.

Pareiškėja įformino metalo armatūros pardavimą Čekijos įmonei K s.r.o už 4069208,85 Lt. Pareiškėjos apskaitoje užfiksuotas įsiskolinimas (2012-12-31) K s.r.o 58268,27 Lt (16875,66 Eur). Buhalterinės apskaitos duomenimis Pareiškėjos įsiskolinimas K s.r.o. 2019-03-31 sudaro 29882,37 Eur. Atlikus atsiskaitymų su Čekijos įmone K s.r.o analizę nustatyta, kad ši įmonė už prekes apmokėjo mokamaisiais pavedimais per banką tik 904288,32 Lt sumai. Pagal banko dokumentus (banko išrašus) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-09-12 iki 2012-11-14 į Pareiškėjos sąskaitą 1448449,60 Lt pervedė Lenkijos įmonė R Sp z.o.o., 783785,60 Lt sumokėjo Stander Sp z. o. o, 990953,60 Lt – F. V. Sp. z. o. Pareiškėja pagal surašytas barterines pažymas gautas įmokas užskaitė kaip apmokėjimą už įformintą metalo armatūros pardavimą Čekijos įmonei K s.r.o. Lenkijos įmonių įmokos sudaro 78,09 proc. visų mokėjimų. Pareiškėja nepateikė jokių trišalių ar kitokių sutarčių, įrodančių, kad Čekijos įmonė K s.r.o prievolė atsiskaityti už prekes bus perleista vykdyti tretiesiems asmenims, t. y. Lenkijos įmonei R Sp z.o.o., Stander sp.z.o.o ir F. V. sp. z.o.o.

Pareiškėja pateikė 15 elektroninio pašto pranešimų su priedais (2012-08-23, 2012-09-10, 2012-09-18, 2012-09-20, 2012-10-01, 2012-10-11, 2012-10-17, 2012-10-24, 2012-11-05, 2012-11-07, 2012-11-08, 2012-11-14, 2012-12-03, 2012-12-06, 2012-12-14) adresuotus UAB "II" el. pašto adresu intercity.logistiks@gmail.com nuo Ks.r.o el. pašto adresas koritemo@gmail.com, kuriuose prašoma priimti ir patvirtinti užsakymą bei nurodomi prekių pristatymo adresai: neskelbtini.

Pareiškėja teigia, kad dėl sandorių (sutarčių, užsakymų) sudarymo bendravo elektroniniu paštu arba internetinę komunikacijos programą „Skype“. Patikrinimui pateikti elektroninio pašto pranešimai neidentifikuoti, t. y. nėra nurodyti laiškus rašiusių asmenų vardai, pavardės. Pagal Čekijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją K s.r.o neturėjo darbuotojų, buvo vienintelė savininkė Latvijos pilietė K. H., daroma išvada, kad siųsti laišškai realiai nėra rašyti K s.r.o atstovų. Latvijos mokesčių administratoriaus informavo, kad įmonės savininkė mirė 2015-07-08.

Pareiškėja pateikė 68 vnt. CMR važtaraščių, kurių 3-uose laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas prekių gavėjas Lenkijos įmonė *PZM „VIMEX“ S.A.* ir 3 adresai: neskelbtini. Pateiktų CMR važtaraščių 24 laukelyje „Krovins gautas“ pirkėjo *K s.r.o* atžymų apie prekių gavimą spaudo ir parašų nėra. Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad prekių iškrovimo adresais nugabentos prekės buvo realiai buvo perduotos pirkėjui. Pareiškėjos pateiktų CMR važtaraščių 24 laukelyje „Krovins gautas“ pirkėjo *K s.r.o* atžymų apie prekių gavimą, spaudo ir parašų nėra, o tai prieštarauja minėtos sutarties reikalavimui.

Pareiškėja prie kiekvieno CMR, išskyrus prekių tiekimą pagal 2012-08-27, 2012-08-28, 2017-07-30 įformintas PVM sąskaitas faktūras MP001-081-12, MP001-082-12, MP001-083-12, MP001-084-12, MP001-085-12, MP001-086-12, MP001-129-12, MP001-130-12, MP001-131-12, MP001-132-12 pateikė prekių priėmimo aktus, kuriuose nurodytas prekių kiekis atitinka PVM sąskaitoje faktūroje ir CMR nurodytam, taip pat nurodytas krovinį gabenusios transporto priemonės registracinis Nr., kuris atitinka CMR nurodytam, tačiau nei vienas Pareiškėjos pateiktas prekių priėmimo aktas neatitinka sutarties reikalavimų, kadangi prekių priėmimo aktai sudaryti ne tarp Pareiškėjos ir *K s.r.o*, o tarp *O Sp.z.o.o (Warszawa)* ir krovinio gavėjo *L. N. S.A. ul PL, L. N.*, patvirtinti siuntėjo ir gavėjo parašais. CMR, pateiktuose prie 2012-08-27, 2012-08-28, 2017-07-30 įformintų PVM sąskaitas faktūras MP001-081-12, MP001-082-12, MP001-083-12, MP001-084-12, MP001-085-12, MP001-086-12, MP001-129-12, MP001-130-12, MP001-131-12, MP001-132-12, 24 laukelyje „Krovins gautas“ uždėtas Lenkijos įmonė „A“ Sp. z o. o. spaudas ir parašas. Tai įrodo, kad realiai Pareiškėja prekių *K s.r.o* neperdavė.

Pareiškėja pateiktame paaiškinime bei liudytojo apklausos protokole nurodė, kad už CMR išrašymą buvo atsakinga G. I. (direktorė), o taip pat F. K. (VMI duomenimis laikotarpiu nuo 2011-11-14 iki 2012-08-01 dirbo UAB „D. U. & Trade“), kuris dėl girtavimo buvo atleistas. Krovinio išsiuntimą organizavo T. R. (kuris atstovavo UAB „D. U. & T“), kuris nukreipdavo krovinius į sandėlius adresu Kražantės g. 40, Kaunas. Kiekvienas vairuotojas turėdavo CMR 2, 3, 4 lapus, sertifikatą ir krovinio priėmimo aktą. Gavėjui skirtus CMR pristatydavo vairuotojai. CMR, prekių gavimo aktus gaudavo paštu arba per kurjerį. PVM sąskaitos faktūros pirkėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu, kadangi PVM sąskaitų faktūrų originalu jie neprašė. Pareiškėja pagal sutartį buvo atsakinga už prekių perdavimą pirkėjui. Krovins buvo pristatomas pirkėjo nurodytu adresu ir perduotas pagal priėmimo aktą gavėjui. Pareiškėja teigia, kad ji buvo atsakinga už prekių perdavimą pirkėjui, tačiau priėmimo perdavimo aktų, kurie patvirtintų, kad Pareiškėja prekes perdavė, o pirkėjas – *K s.r.o* jas priėmė, nepateikė.

Pareiškėja paaiškinime teigia, kad transportas buvo užsakytas iš anksto iš firmos „S. G.“ elektroniniu paštu arba per internetinę komunikacijos programą „Skype“, gavus užsakymus iš pirkėjų“. Pagal didmeninės prekių prekybos sutarties Nr. 03 „1.1 prekių pristatymas atliekamas DAP Incoterms 2010, 2011 m. sausio 01 d redakcija sąlygomis, į Pirkėjo nurodytą užsakyme adresą. Pirkėjo pateiktas užsakymas laikomas galiojančiu prekių ir tais atvejais, kai pardavėjui pateikiamas elektroniniu paštu, faksu ir kitomis telekomunikacijų priemonėmis.“ Peržiūrėjus dokumentus nustatyta, kad nei viename Pareiškėjos išrašytame CMR važtaraštyje nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų. Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-08-27 iki 2012-10-01 transporto paslaugų metalo pervežimui neužsakinėjo ir už metalo armatūros pervežimą niekam nemokėjo. Kur realiai vyko prekių perdavimas mokestinio patikrinimo metu nepavyko nustatyti, kadangi Čekijos mokesčių administratorius negalėjo patikrinti pirkėjo *K s.r.o*, nes įmonė nesurandama, patalpų ir darbuotojų neturi.

Pareiškėja pateikė 2012-10-01 sutartį Nr. 01/121 sudaryta su SIA „*Trans global Logistiks*“ ir dėl krovinių pervežimo maršrutu Lietuva (Kaunas – Lenkija) ir paraiškas prie užsakymų dėl transporto priemonių skyrimo pervežti krovinius adresu iš Kražantės g. 40, Kaunas į Lenkiją adresu: neskelbtini.

Pagal Pareiškėjos pateiktus CMR bei patikrinimo metu gautą informaciją iš vežėjų nustatyta, kad kroviniai buvo gabunami iš Latvijos ir adresu Kaunas kroviniai nebuvo pakraunami, o tik perrašomi CMR. Pagal pateiktus dokumentus Pareiškėja pati užsakė prekių (gelžbetonio armatūros) pervežimą iš Kaunas Lenkijos įmonėms *L. N. S.A* ir *A Sp. Z.o.* nors pirkėju buvo

įforminta Čekijos įmonė K s. r. o. Pareiškėja paaiškino pati nurodė, kad minėtu adresu nevyko jokie metalo perkrovimo darbai, o metalas buvo gabenamas iš Latvijos. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės įrodo, kad Pareiškėja žinojo, kad jos užsakymu prekės bus gabenamos ne įformintam pirkėjui K s.r.o. ir negalėjo nežinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą.

SIA „S. G.“ laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 už krovinių gabenimą maršrutu Lietuva - Lenkija pateikė sąskaitų faktūrų už: 29984,70 Eur: 2012-10-12 s-ta Nr. 10/007 maršrutu Kaunas – Radom, Kaunas – Olzstyn – 8588,22 Eur; 2012-10-26 s-ta Nr. 10/0008 maršrutu Kaunas – Radom, Kaunas – Olzstyn – 5952,87 Eur; 2012-10-31 Nr. 10/0009 maršrutu Kaunas – Kostrzyn na Odra - 2596,62 Eur, 2012-11-28 Nr. 1211/006 maršrutu Kaunas – Kostrzyn na Odra, Kaunas – Gdansk – 4705,62 Eur, 2012-11-28 Nr. 1211/007 maršrutu Kaunas – Radom, Kaunas - Gdansk – 4266,00 Eur, 2012-12-21 Nr. 1212/005 Kaunas – Kostrzyn na Odra, Kaunas – Gdansk – 3875,37 Eur. Pareiškėja už krovinių gabenimo paslaugas 2012-11-22 ir 2012-12-08 mokamaisiais pavedimais per banką pervedė 26108,11 Eur. Įsiskolinimas 2012-12-31 – 3876,59 Eur.

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos pateikti CMR važtaraščiai, kuriais įformintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas K s.r.o yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai: važtaraščiuose nėra perkančios įmonės atstovaujamo asmens vardo ir pavardės (neprivaloma, tačiau pageidautina), nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų, krovinio gavėjo spaudu, parašų. Pareiškėjos patikrinimui pateikti, elektroniniu paštu gauti, užsakymai, kuriuose nurodyta kita prekių pristatymo vieta, nei K s.r.o adresas, kelia įtarimų dėl jų autentiškumo, kadangi juose nenurodyti rašiusiųjų asmenų identifikavimo duomenys (vardas pavardė, pareigos). Pagal Čekijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją įmonė K s.r.o darbuotojų neturėjo, yra nerandama, o tai įrodo, kad K s.r.o galimai atstovavo kiti asmenys.

Čekijos Respublikos centrinė ryšių įstaiga dėl UAB „L. S.“ sandorių su K s.r.o informavo, kad mokesčių mokėtojas į Mokesčių inspekciją neatvyko. Remiantis banko informacija buvo nustatyta, kad sąskaitą Nr. 7005270001/5500 atidarė K. H.. Šis asmuo taip pat turi teisę disponuoti šia sąskaita. Įmonė neturi jokių darbuotojų. Įmonė nepateikė PVM deklaracijų nuo PVM kodo suteikimo datos. VMI informacinės duomenų bazės duomenimis įmonė 2015-07-10 išregistruota iš PVM mokėtojų registro. Apibendrinus pateiktą informaciją daroma išvada, kad prekės į Čekiją neįvežtos ir negautos.

Pagal Mokėtojo pateiktų CMR važtaraščių duomenis krovinius įformintai pirkėjai Čekijos įmonei K s.r.o gabeno įvairūs Lietuvos ir kitų ES šalių vežėjai. Tikslu nustatyti krovinio gabenimo aplinkybes, realius prekių gavėjus, faktus ir padaryti išvadą, gauta informacija iš pasirinktinai atrinktų krovinius gabenusių įmonių: Individuali įmonė „P“ (į.k.), UAB "S1" (į.k.), UAB "G1" (į.k.), UAB "R1" (į.k.), UAB "E1" (į.k.), UAB "B1" (į.k.), UAB "O1" (į.k.), UAB "K1" (į.k.), UAB "L1" (į.k. 3), K. A. įmonė (į.k. UAB "V1" (į.k.), U. T. įmonė (į.k. 8), R. V. įmonė (į.k.), „S, (PPHU „Fire-Tress“ J. Y.), S. Pagal iš atrinktų vežėjų gautą informaciją prekės (metalo armatūra) buvo nugabentos ir iškrautos CMR važtaraščių 3-iuose laukeliuose nurodytose krovinio iškrovimo vietose Lenkijos įmonėms L. N. S.A. ir „A“ Sp z. o. o. patvirtinant prekių gavimą krovinio priėmimo aktais, įmonės spaudu ir parašais. Apibendrinus surinktą informaciją patikrinimo akte padaryta išvada, kad Lenkijos įmonei L. N. S. A. buvo nugabenta prekių už 3627891 Lt (1050709,86 Eur), „A“ Sp z o. o. - už 441317,73 Lt (127814,45 Eur), o Čekijos įmonė Ks.r.o metalo armatūros negavo, Pareiškėja šiai įmonei prekių neperdavė.

Direktorė pateiktame paaiškiniame nurodė, kad užsakymai buvo siunčiami elektroniniu paštu arba per internetinę komunikacijos programą „Skype“, kur buvo parašyti diametrai, markė, kiekis, kada ir kur turi būti pristatyti, t. y. iškrovimo adresas, firmos pavadinimas. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės prieštarauja Pareiškėjos teiginiams, kadangi Čekijos įmonė neturėjo darbuotojų, elektroniniu paštu pateiktuose užsakymuose nėra asmenų pateikusių užsakymus identifikacinių duomenų, tai įrodo, kad Pareiškėjos pateikti elektroninio pašto pranešimai galimai buvo rašyti kitų asmenų. Be to, pagal atrankos būdu surinktą informaciją iš Pareiškėjos CMR važtaraščiuose nurodytų vežėjų, jiems buvo pateikti užsakymai iš karto krovinius gabenti iš

Latvijos įmonės A.S. „H. D.“ į Lenkijos įvairias vietas, Kaune perrašant CMR važtaraščius. D. N. MA pateiktą informaciją (SCAC forma):

– Lenkijos įmonė VS. A. nenuomojo sandėlių Čekijos įmonei K s.r.o. Prekės buvo iškrautos „L. N.“ S. A. sandėlyje. L. N. S. A. nevykdė sandorių su UAB „L. S.“ ir su Čekijos įmone „K“ s.r.o. „L. N.“ S. A. plieno pardavimo dokumentus išrašė Lenkijos įmonės: „O“ Sp. z o. o. (L7010283523) ir „Ml“ Sp. z o. o. (PL7393854322). Buvo nustatyta įmonių grandinė: 1) UAB "I1" deklaravo pristatymą Čekijos įmonei K s.r.o, 2) K s.r.o deklaravo tiekimą vienai Lenkijos bendrovei „T&B g“ Sp. z o. o., kuri kaip paaiškėjo yra „dingęs prekeivis“. Nustatyta tolimesnė grandinė: 3) R Sp. z o. o. (PL) išrašė taip vadinamąsias suklastotas sąskaitas faktūras Lenkijos įmonei O Sp. z o. o., 5) O Sp. z o. o. (PL7010283523) ir M Sp. z o. o. (PL) išrašė taip vadinamąsias suklastotas sąskaitas faktūras Lenkijos įmonei L. N. S. A. 4) L. N. S.A. gavo plieną iš Latvijos. K s.r.o nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje įmonei L. N. S. A., o deklaravo pardavimus T&B C Sp. z o. o. (PL8952002128) (VIES veikla: 2011/08/11 – 2012/12/24).

„L. N.“ S.A. buvo tikrinama už 2012-2014 ir už 2016/02 laikotarpius, nes įtariama, kad įmonė dalyvauja sukčiavimo sandoriuose Bendrijos viduje. L. N. S. A. buvo sekantis dalyvis sandorių grandinėje, kurią sudarė Pareiškėja. Įmonė neorganizavo ir nepadengė prekių gabenimo į savo sandėlius išlaidų. Patikrinimo metu padaryta išvada, kad pirkėjo Čekijos įmonės K s.r.o atstovas nedalyvavo Pareiškėjos PVM sąskaitų faktūrų ir CMR išrašymo metu. Pirkėjo atstovas taip pat nedalyvavo krovinio iškrovimo vietose, nes Vežėjai patvirtino, kad tik galutinis gavėjas buvo prekių iškrovimo vietoje. Nors pagal surinktos informacijos duomenis prekės, kurių pardavimas buvo įformintas Čekijos įmonei K s.r.o, buvo nugabentos ir iškrautos Lenkijos įmonėms L. N. S. A. ir A Sp. z o. o., jos prekių nepirko nei iš Pareiškėjos, nei iš K s.r.o, o tas prekes įsigijo iš kitų Lenkijos įmonių, dingusių prekeivių, kurios buvo įtrauktos į karuselinius sandorius, kurie prekių įsigijimo PVM bendrijos viduje nedeklaravo ir nemokėjo.

Lenkijos įmonė „A“ Sp. z o. o. nevykdė jokių sandorių su Pareiškėja ir Čekijos įmone K s.r.o, sandėlio Čekijos įmonei nenuomojo, plieną įsigijo iš Lenkijos įmonės „O“ Sp. z o. o., kuri buvo brokeris, registruotas virtualiame ofise ir nevykdantis verslo veiklos, ji negalėjo vykdyti plieno pardavimų, todėl išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2013-09-30. Buvo pateiktos sąskaitos dėl plieno įsigijimo iš Lenkijos įmonės „R“ Sp. z o. o., kuri buvo buferinė įmonė, kuri buvo įregistruota ir veikė apsimėsama, kad parduoda plieną kitų įmonių naudai ir kuri išregistruota iš PVM registro 2013-04-29. Pagal pateiktus sertifikatus buvo nustatyta, kad plienas kilęs iš A. S. „H. D.“. Įmonė (galutinis plieno gavėjas) apskaitė ir atskaitė pirkimo PVM pagal pirkimo sąskaitas, kurias išrašė Lenkijos įmonė „O“ Sp. z o. o. PVM buvo deklaruotas kaip pirkimas iš Lenkijos įmonės „O“ Sp. z o. o. Įmonė „A“ nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje už 741856 Lt sumą.

Čekijos įmonė K s.r.o neįformino prekių, įsigytų iš Pareiškėjos, pardavimo CMR važtaraščių 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytoms Lenkijos įmonėms „L. N.“ S. A. ir „A“ Sp. z o. o.

Čekijos mokesčių administratorius informavo, kad K s.r.o nerandama, kviečiami mokėtojo atstovai neatvyko. Įmonė neturi jokių darbuotojų. Nuo mokesčių mokėtojo įregistravimo datos įmonė nepateikė jokios PVM deklaracijos. Vienintelė įmonės įstatyminė atstovė ir suinteresuotoji šalis yra K. H., kuri negyvena Čekijoje, ji iš Latvijos. Latvijos MA atsakydamas į paklausimą dėl vadovo apklausos nurodė, kad vadovės K. H. apklausti nėra galimybės, nes ji 2015-07-08 mirė. Lenkijos mokesčių administratorius patvirtino, kad Lenkijos mokėtojai „L. N.“ S. A. ir „A“ Sp. z o. o. nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nesumokėjo PVM, neturėjo sandorių nei su Pareiškėja, nei su Čekijos įmone K s.r.o. ir ginčo prekes įsigijo iš kitų Lenkijos įmonių – dingusių prekeivių.

Iš surinktos informacijos patikrinimo akte padaryta išvada, kad Pareiškėja, siekdama pelno, ignoravo akivaizdžius mokestinio sukčiavimo požymius, veikė nesąžiningai ir iš esmės nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog tiekimo operacijos nelėmė sukčiavimo mokesčių srityje. Pareiškėja turėjo žinoti, kad įformintas pirkėjas K s.r.o sukčiauja mokesčių srityje, ir nesiėmė elementarių priemonių, kad būtų išvengta sukčiavimo, todėl praranda teisę į neapmokestinimą

PVM. Apibendrinama, Inspekcija konstatuoja, jog vienas iš klausimų, spęstinių byloje, yra susijęs su įrodinėjimu, t. y. ar mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma patvirtina jo išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktuose sandoriuose.

Kaip matyti iš Kipro ir Čekijos mokesčių administratorių pateiktos informacijos, visi Bendrovės kontrahentai, t. y. PVM sąskaitose faktūrose įforminti prekių pirkėjai („H. O.“, G ir K s. r. o.) laikomi dingusiais prekeiviais, sandorių nedeclaravo, nerandami, įmonės, neturinčios jokių patalpų, nevykdžiusios tose šalyse veiklos, su jų vadovais susisiekti nepavyko, įmonių negalėjo patikrinti ir t. t. Be to, visų įformintų pirkėjų vadovai buvo ne tų šalių, kuriose įregistruotos įmonės, gyventojai: Kipro įmonės „H. O.“ – R. N. iš Rusijos; Kipro įmonės *G Ltd* – G. T. iš Lenkijos; Čekijos įmonės K s. r. o. – K. H. iš Latvijos.

Patikrinimo metu nenustatyti asmenys, dalyvavę Pareiškėjos įformintuose sandoriuose tiekiant prekes į Lenkiją (nenustatyta su kokiais įmonių atstovais ar įgaliotais asmenimis bendravo Pareiškėja), nes atitinkamų valstybių mokesčių administratoriai negalėjo jų apklausti: Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad Čekijos įmonės K s. r. o. įforminta vadovė K. H. 2015-07-08 mirė; Kipro įmonės „H. O.“ vadovas R. N. neatsiliepė į siunčiamus pranešimus atvykti ir pateikti informaciją; Kipro įmonės *G* vadovas G. T. paaiškino, kad jis tokios įmonės nežino. Jis niekada nebuvo nei vienos Kipro įmonės savininkas ar asocijuotas asmuo, įskaitant ir G. Jis niekada nebuvo Lietuvoje. Jis nieko nežino apie G ir UAB "I1" veiklą, bendradarbiavimą, vietų, kuriose saugomi dokumentai ir prekės.

Vadovaujantis Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija bei įvertinus CMR 3-uose laukeliuose nurodytus duomenis (Lenkijos prekių gavėjus) nustatyta, kad šios šalies įmonės prekių gavėjos dalyvavo PVM sukčiavime ir PVM nemokėjo. Lenkijos įmonės – galutinės metalo armatūros gavėjos, nurodytos Pareiškėjos išrašytų CMR važtaraščių 3 laukeliuose, tų pačių prekių įsigijimą įformino dar iš kelių įmonių, sudarančių sandorių grandines:

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei P.O.W.H. „CI“ S. A., tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Pareiškėjos prekių pirkėjos – Kipro įmonės *H. O.*, o iš Lenkijos įmonių: *M Sp. z o. o.*, *Pi Sp. z o. o.*, *O Sp. z o. o.*, šios – iš kitų dingusių prekeivių: Kipro įmonių: *U. O. Ltd*, *I. G. Ltd*, *PT R. L. Ltd*, Lenkijos įmonių: *St Sp. z o. o.*, *M Sp. z o. o.*, *P Sp. z o. o.*, *PT R. L. Sp. z o. o.*, *F Sp. z o. o.*, *M Sp. z o. o.*, *A Sp. z o. o.*, *F. G. Sp. z o. o.*, *BAR sp. z o. o.*, *A Sp. z o. o.*, *ZZ K. N. Sp. z o. o.*, *S Sp. z o. o.*, *ZN Sp. z o. o.*, *Mt Sp. z o. o.*, *R Sp. z o. o.*, *O Sp. z o. o.*;

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei „T“ S. A., tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Pareiškėjos pirkėjo – Kipro įmonės *H. O.*, o iš Lenkijos įmonės *M Sp. z o. o.*, tolimesnė grandinė nenurodyta;

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei „A“ sp.z.o.o, tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Pareiškėjos pirkėjos – Kipro įmonės *GLtd* ir Čekijos įmonės *Ks.r.o*, o iš Lenkijos įmonės *O Sp. z o. o.*, ši – iš Lenkijos įmonės *R Sp. z o. o.*, tolimesnė grandinė nenurodyta; *O Sp. z o. o.*, kuri buvo brokeris, registruotas virtualiame ofise, nevykdė verslo veiklos ir negalėjo vykdyti plieno pardavimo, išregistruota iš PVM registro 2013-09-30. Yra sąskaitos dėl plieno įsigijimo iš Lenkijos įmonės *R Sp. z o. o.*, kuri buvo buferinė įmonė, įregistruota ir veikė apsimesdama, kad parduoda plieną kitų įmonių naudai, išregistruota iš PVM registro 2013-04-29.

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei *L. N. S.A.*, tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Pareiškėjos pirkėjų – *G Ltd* ir *Ks.r.o.*, o iš Lenkijos įmonių *O Sp. z o. o.* ir *M Sp. z o. o.*, šios to paties plieno pirkimą įformino iš *R Sp. z o. o.*, ši – iš *F. G. GSp. z o. o.*, *T&B Sp. z o. o.* w organizacijai ir *J Sp. z o. o.*, šios – iš Kipro įmonės *Ge Ltd* ir Čekijos įmonės *K s.r.o.*, o šios – iš UAB "I1" Įtariama, kad *L. N. S.A.* dalyvauja sukčiavimo sandoriuose Bendrijos viduje.

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei „S“ sp.z.o.o, tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Pareiškėjos pirkėjos „H. O.“, o iš Lenkijos įmonės *M Sp. z o. o.*, tolimesnė grandinė nenurodyta.

– Pareiškėjos prekės buvo tariamai nugabentos Lenkijos įmonei „S“ sp.z.o, tačiau ji nevedė derybų ir jokių sandorių su UAB „L. S.“ ir „H. O.“ nevykdė. Įmonė nedeklaravo sandorių su minėtomis įmonėmis prekių tiekimo ataskaitose ir PVM deklaracijose.

Inspekcija daro išvadą, kad visos paminėtos Lenkijos įmonės veikė siekiant sukčiauti ir turėjo suklastotas metalo armatūros pirkimo sąskaitas iš Lenkijos įmonių: *O Sp. z o. o.*, *R sp. z.o.o.*, *Mt Sp. z o. o.*, kurios dalyvauja karuseliniuose sukčiavimuose PVM srityje. Inspekcija kritiškai vertina Pareiškėjos argumentus, jog jai minėtos aplinkybės apie jo kontrahentus nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos. Inspekcijos nuomone, Pareiškėjai turėjo sukelti įtarimus, kad CMR 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytas ne pirkėjo pavadinimas ar adresas, o visai kitų Lenkijos įmonių pavadinimai (be kodų) ir adresai. Pareiškėja galėjo matyti požymius kontrahentų sukčiavimo PVM, atkreipusi dėmesį į CMR važtaraščių 24 laukeliuose esančius įformintų prekių pirkėjų atstovų parašus, kurie elementariausiai yra skirtingi. Daroma išvada, kad Pareiškėja negalėjo nežinoti, jog dokumentuose tie patys asmenys pasirašo už įvairių įformintų pirkėjų atstovaujančius asmenis. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja prekių tiekimus įformino labai toli vienas nuo kito esantiems pirkėjams, mažai tikėtina, jog Pareiškėjai galėjo susidaryti įspūdis, kad tas pats fizinis asmuo atstovauja keliems ūkio subjektams (pirkėjams). Pareiškėjos prekės buvo gabenamos iš Lietuvos (tą patvirtino vežėjai, gabenę prekes) ne įformintiems pirkėjams, nurodytiems CMR važtaraščių 2 laukeliuose „Gavėjas“ (pavadinimas, adresas, šalis), o CMR važtaraščių 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodytiems galutiniams gavėjams, skyrėsi tik tiekimų aplinkybės, nes vienais atvejais Pareiškėja pati užsakė vežėjus pervežti krovinius iš Kauno į įvairius Lenkijos miestus, kitais atvejais Pareiškėja nebuvo atsakinga už prekių gabenimą, tačiau tai neatleidžia jos nuo pareigos išsamiai ir atidžiai užpildyti dokumentus (CMR važtaraščius), nes visais atvejais CMR važtaraščius Kaune rašė Pareiškėjos direktorė G. I. ir retkarčiais F. K..

Estijos įmonėje OU „S. G.“, kuri užsakinėjo prekių gabenimo paslaugas, veikė T. R., kuris buvo UAB „D. U. & Trade“ akcininkas ir direktorius. Estijos MA, atsakydamas į paklausimą informavo, kad turi įrodymų, kad OU „S. G.“ galėjo vykdyti sandorius su buferinėmis įmonėmis, T. R. yra problematiškas žmogus, jis dalyvauja sukčiavimuose, susijusiuose su metalo pirkimais ir pardavimais. Pareiškėja žinojo, kad prekės (metalų armatūra) bus gabenamos ne Kipro įmonėms H. O., G Ltd ir Čekijos įmonei K s. r. o. įmonėms, o Lenkijos P.O.W.H. „C“ S. A., „T“ S. A., „A“ Sp. z.o.o., L. N. S. A., „T“ Sp. z.o.o., S Zp.o.o., nes Pareiškėjos išrašytų CMR važtaraščių 3 laukeliuose pati Pareiškėja nurodė prekių iškrovimo vietas. Pareiškėjos pateiktų Kipro įmonei H. O. išrašytų CMR važtaraščių 24 laukeliuose yra pirkėjo spaudas ir parašai, tačiau gautų iš vežėjų tų pačių CMR važtaraščių kitų egzempliorių 24 laukeliuose yra spaudai jau galutinių gavėjų: Lenkijos įmonių: P.O.W.H. „C“ S. A., „T“ spaudai ir parašai, išrašytų CMR pirkėjams G Ltd ir K s.r.o spaudų ir parašų nėra, tačiau pridėti krovinio gavimo aktai, kuriuose yra minėtų galutinių gavėjų Lenkijos įmonių spaudai ir parašai.

Nustatyta, kad prekės (gelžbetonio armatūra) buvo gabenamos iš Liepojos į Kauną Pareiškėjai, nors sandoriai buvo įforminti ne tiesiogiai, o per daugelį dalyvavusių įmonių: T. A. *metalurgs*“ PVM sąskaitas faktūras rašė *Boforexa Ltd (CY)*, UAB "T1" UAB "P1" ir Estijos įmonei D. U. OU; ši Estijos įmonė ir Kipro įmonė B“ PVM sąskaitas faktūras rašė UAB "T1" arba UAB "P1" jos visos PVM sąskaitas faktūras rašė UAB „D. U. & T“, o ši – UAB „L. S.“. PVM į valstybės biudžetą nesumokėtas nei vienoje valstybėje, sandoriai įforminti ir dokumentai surašyti taip, kad nesusidarytų mokėtinas PVM. Pareiškėja iš biudžeto susigrąžino PVM, kuris faktiškai nesumokėtas.

Pareiškėjos nepakankamai atidžiu prekių tiekėjo elgesiu laikytinas nepakankamas ūkinių operacijų partnerių ir jam atstovaujančių asmenų identifikavimas bei nesiėmimas priemonių, surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems gavėjams, susitikimų su prekių pirkėjų atstovais nebuvimas, neįsitikinimas, ar už kitą įmonę pasirašantis asmuo yra įgaliotas pasirašyti, ar jis yra nurodytos įmonės atstovas, prekes priimančios įmonės atstovo duomenų nebuvimas pateiktuose dokumentuose. Pareiškėja žinodama, kad parduodamos prekės bus gabenamos kitiems asmenims, o ne dokumentuose įformintiems

pirkėjams, kad tiekimų sandoriai didelės vertės, kad sandorių sąlygos su galutiniais prekių gavėjais nėra aptartos ir patvirtintos rašytiniais sutartimis ir nesiimdama priemonių identifikuoti prekių įgijėjus bei išvengti sukčiavimo, pati prisidėjo prie sukčiavimo PVM mokėjimo srityje. Pasisakydama dėl Pareiškėja skundo argumento, kad Pareiškėja neturėjo atlikti jokių tiriamųjų veiksmų, jog išsiaiškintų sukčiavimo schemas egzistavimą, Inspekcija konstatuoja, kad iš patikrinimo medžiagos matyti, jog Pareiškėja tik apsiribojo CMR įforminimu, kuriuose nenurodyti prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, prekių gavimo datos, atskirais atvejais nėra parašų, prekes priimančios įmonės spaudo, esančios atitinkamos žymos nepatvirtina, kad gabentos prekės buvo parduotos prekių pardavimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems mokėtojams, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Pažymėta, kad prekių pardavimai nebuvo vienkartiniai, tačiau Pareiškėja neturi ir nerinko jokios papildomos informacijos apie savo veiklos kontrahentus (net minimaliai nepasidomėjo apie „H. O.“, G ir K s. r. o. veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą, prekių sandėliavimo patalpomis bei registruotomis buveinių vietomis, samdomų darbuotojų ištekliais ir verslo sėkme). Kaip matyti iš prekių transportavimo paslaugas atlikusių įmonių darbuotojų paaiškinimų, Pareiškėja užsiėmė tik tuo, kad Kaune perrašydavo CMR važtaraščius ir juos perduodavo vežėjams, gabenantiems krovinius tiesiogiai iš Latvijos įmonės A. S. „H. D.“ galutiniams prekių įgijėjams Lenkijoje.

Inspekcija konstatuoja, jog įvertinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, matyti, jog Pareiškėja nepateikė įrodančių dokumentų, kad kontrahentų nurodymu prekės iškrautos patikrinimo metu nustatytose vietose Lenkijoje, t. y. įmonėms, su kuriomis nei Pareiškėja, nei jos kontrahentai nebuvo įforminę sandorių. Pažymėta, kad prekių iškrovimo vietos Pareiškėjai buvo iš anksto žinomos ir visais atvejais jos sutapo su Pareiškėjos įformintuose CMR važtaraščiuose nurodytais prekių iškrovimo adresais, todėl PVM sąskaitose faktūrose nurodydama kitus prekių pirkėjus (nei prekių gavėjus), turėjo suprasti, kad vadovaujantis PVMĮ nuostatomis bei LVAT ir ESTT suformuota pozicija, reikės įrodyti pritaikyto 0 proc. PVM tarifo pagrįstumą. Įvertinus nustatytą aplinkybių visumą, konstatuota, jog Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą PVM. Vykdamas tiekimus nurodytiems ES valstybių narių PVM mokėtojams Pareiškėja turėjo galimybę įtarti apie galimą šių įmonių sukčiavimą, tačiau ji jokių veiksmų nesiėmė, neįsitikino, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia Pareiškėjos dalyvavimo PVM sukčiavime, todėl nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja sandorių sudarymo ir tiekimo metu elgėsi rūpestingai ir sąžiningai.

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentą, jog mokesčių administratoriaus teiginiai, kad neva PVM sąskaitos faktūros neatitinka sandorių tikrojo turinio, nepagrįsti jokiais įrodymais, nes PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos tiems kontrahentams, su kuriais buvo sudaryti susitarimai dėl prekių pirkimo pardavimo. Nurodo, kad visa bylos medžiaga buvo ikiteisminio tyrimo dalykas, kurio metu prokuratūra nenustatė, kad buvo padaryta nusikalstama veika ir ikiteisminį tyrimą nutraukė. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, nurodo, jog ikiteisminio tyrimo metu priimtas procesinis dokumentas (pavyzdžiui, nutarimas nutraukti ikiteisminį tyrimą) ir jame esančios išvados nesudaro pagrindo jas pripažinti pakankamomis pagrindžiant atitinkamus faktus ir aplinkybes, nes mokesčiniame ginče toks dokumentas ir jo išvados vertinamos laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių (pavyzdžiui, 2017-04-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-230-438/2017). Be to, atkreiptas dėmesys ir į tai, jog LVAT praktikoje, laikomasi pozicijos, jog „mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad būtų tinkamai mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokesčių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Atitinkami ikiteisminio tyrimo duomenys gali būti panaudojami ir įrodinėjimo procese administraciniame teisme“. LVAT vertinimu, mokesčiais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokesčio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokesčių ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimui išspręsti, bet mokesčių prievolių atsiradimui reikšmingoms aplinkybėms nustatyti. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti

administraciniame procese pateikti įrodymai (LVAT 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016, 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1420/2012).

Inspekcija taip pat atkreipia dėmesį, kad Pareiškėjos 2011 m. spalio – lapkričio mėn. parduotų prekių apmokestinamoji vertė sudarė 1731666 Lt, tame skaičiuje parduoto metalo apmokestinamoji vertė yra 1527802,01 Lt, kas sudaro net 88,23 proc. visų pardavimų. 2012 m. parduotų prekių apmokestinamoji vertė sudarė 8357652 Lt, tame skaičiuje parduoto metalo apmokestinamoji vertė – 7584918,53, t. y. 90,75 proc. visų pardavimų. Taigi, kaip matyti iš pateiktų duomenų, Pareiškėjos prekyba vaisiais ir daržovėmis sudarė tik labai nedidelę dalį apyvartos, t. y. mažiau nei 12 proc. Visi metalo pardavimo sandoriai yra būtent šio ginčo objektas, kitų sandorių, susijusių su metalo pardavimais, Pareiškėja nevykdė.

Dėl įsigijimų iš ES. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš R. T. B.V. 2011-12-19 įsigijo sunkvežimį Volvo (YV2AS02A38B504245) už 132932,80 Lt (38500 EUR). Sunkvežimį paėmė B. J. ir užmokėjo grynais pinigais. Pareiškėja buhalterinės apskaitos registruose prekių įsigijimų iš Nyderlandų Karalystės mokesčių mokėtojo R. T. B.V. neapskaitė ir nedeklaravo. Pareiškėja skunde nurodė, kad šios transporto priemonės niekada nepirko, buvo sumokėjęs tik avansą, transporto priemonės gavėjas yra UAB „S. S.“, bet išrašant sąskaitą faktūrą įsivėlė klaida, nes buvo įrašyti Pareiškėjos duomenys. Inspekcija nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad siekiant išsiaiškinti transporto priemonės įsigijimo aplinkybes buvo atliktas UAB „S. S.“ operatyvus patikrinimas, kurio metu UAB „S. S.“ akcininkas ir vadovas C. C. paaiškino, kad transporto priemonės įsigijimo metu bendrovė „S. S.“ dar nebuvo įregistruota, todėl transporto priemonės įsigijimą pagal išankstinį susitarimą su UAB "II" direktoriumi Y. D. įformino UAB „L. S.“. Jokių transporto priemonės įsigijimo ir apmokėjimo dokumentų neturi. Patikrinimo metu buvo išsiųstas paklausimas Nyderlandų Karalystės mokesčių administratoriui dėl Mokėtojo transporto priemonių įsigijimo sandorių su Nyderlandų Karalystės įmonei R. T. B.V. (PVM kodas). Dėl UAB „L. S.“ sandorių su R. T. B.V. Nyderlandų Karalystės mokesčių administratorius pateiktame atsakyme nurodė, kad 2011-12-19 įmonė pardavė sunkvežimį Volvo () UAB "II" už 132932,80 Lt (38500 EUR). Sunkvežimį paėmė B. J. ir užmokėjo grynais pinigais. O jiems atsiųsta UAB „S. S.“ vardu išrašyta sąskaita yra suklastota. F. J. nepasirašė jokių sąskaitų su F. J., jo parašas yra suklastotas. Įvertinus Nyderlandų Karalystės mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją nustatyta, kad VMI informacinės duomenų bazės duomenimis B. J. laikotarpiu nuo 2011-10-03 iki 2011-10-21 dirbo UAB „D (į. k.), UAB „S. S.“ dirbo laikotarpiu nuo 2013-04-23 iki 2013-10-31, t. y. transporto priemonės pirkimo – pardavimo sandorio sudarymo metu bendrovėje nedirbo. Apibendrinusi išdėstyta, Inspekcija sutiko su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėja pagal Nyderlandų Karalystės įmonės R. T. B.V 2011-12-19 UAB „L. S.“ vardu išrašytą sąskaitą – faktūrą, pažeisdama PVMĮ 3 str. 2 dalies, 4⁽¹⁾ str. 1 dalies, 14 str. 11 dalies nuostatas, 2011 m. gruodžio mėn. neapškaitė, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 27916 Lt (8085,03 Eur) PVM nuo 132932,80 Lt įsigytų prekių iš ES apmokestinamosios vertės.

Pirmiau paminėtų motyvų pagrindu Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 154 str. 4 dalies 1 punktu bei išdėstytais motyvais, nusprendė patvirtinti Kauno AVMI 2019-07-26 sprendimą Nr. (7.45)-FR0682-173.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas yra atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Bendrovės kontrahentai („H. O.“, G, K s. r. o.) vykdė ar dalyvavo PVM sukčiavime, o Bendrovė žinojo ar iš objektyvių aplinkybių galėjo žinoti, kad jos vykdomi ginčo sandoriai yra įtraukti į įgijėjų atliekamą sukčiavimą. Inspekcija, įvertinusi Bendrovės pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR, apmokėjimo dokumentus, papildomus paaiškinimus

ir kt.), užsienio valstybių mokesčių administratorių, vežėjų pateiktą informaciją, apmokėjimo už tiekiamas prekes aplinkybes, Bendrovės darbuotojų paaiškinimus ir kt., priėjo išvados, kad Bendrovės kontrahentai ginčo sandorių metu sukčiavo PVM. Be to, Inspekcijos tvirtinimu, Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, todėl, vadovaudamasi PVMĮ 56 straipsnio 4 ir 5 dalimis, ginčo prekių tiekimams taikė standartinį PVM tarifą ir dėl minėto bei kitų PVM apskaičiavimo ir deklaravimo pažeidimų apskaičiavo 562322,46 Eur PVM, 410433,67 Eur PVM delspinigius ir skyrė 56232,25 Eur PVM baudą bei atleido Pareiškėją nuo 205216,84 Eur PVM delspinigių.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad Bendrovė pagrįstai ir teisėtai ginčo prekių tiekimus nurodytoms Kipro ir Čekijos įmonėms apmokestino taikydama 0 PVM tarifą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalios aprašytos tiek Akte, tiek Inspekcijos Sprendime, taip pat šio sprendimo nustatomojoje dalyje, pakartotinai jų nekartoja, tačiau analizuoja PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokesčio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 PVM tarifui taikyti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojančio PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 straipsnio (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) redakcija) 1 dalies 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas <...>.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) ir 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 (galioja nuo 2010-12-18) redakcijos) nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. PVMĮ 56 straipsnio 4 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija, galiojanti nuo 2009-07-01) nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Kadangi PVM yra visos Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis, kurio principai bei apmokestinimo mechanizmas reglamentuoti Bendrijos teisės aktų lygmeniu (t. y. PVM visose Europos Sąjungos valstybėse narėse iš principo veikia vienodai, atsižvelgiant į kiekvienoje valstybėje narėje taikomas išimtis, kurias leidžia Europos Sąjungos teisė), o būtent 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM

direktyva), todėl taikant ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, atsižvelgtina į PVM direktyvos nuostatas, jos tikslus bei Teisingumo Teismo praktiką. PVM direktyvos 138 straipsnio (šias nuostatas ir įgyvendina PVMĮ 49 straipsnis) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2017 m. lapkričio 22 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017 yra konstatavusi, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVM įstatymo 49 str. 1 d.) prekių tiekimas Bendrijos viduje turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą): (1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; (2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; (3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos valstybės narės teritorijoje. Taip pat teismas pažymėjo, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka, kaip ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka, yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (žr., pvz., Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje VSTR, C-587/10, 30 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje Collée, C-146/05, 29 ir 30 p.) – mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (Teisingumo Teismo 2016 m. spalio 20 d. sprendimo byloje Plöckl, C-24/15, 38 ir 39 p.).

Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, jog nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekiamos užtikrinti teisingą ir paprastą (tinkamą ir sąžiningą) neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams (Teisingumo Teismo 2014 m. spalio 9 d. sprendimas byloje C-492/13). LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-376/2009, 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-716/2010, 2013-09-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1752/2013, Lietuvos 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017). Mokestiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, todėl rašytiniai įrodymai negali pagrįsti jais įrodinėjamų aplinkybių tikrumo, jeigu konkrečių įrodymų ar duomenų visuma įrodo, kad tam tikros rašytiniais dokumentais deklaruotos ir įrodinėtinos aplinkybės neįvyko ar negalėjo įvykti. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog mokesčių mokėtojo administratoriui pateikti dokumentai neturi kelti abejonių dėl to, jog yra įvykdytos visos sąlygos, būtinos apmokestinimui 0 proc. PVM tarifu.

Vertinant sąlygą, reikalingą 0 PVM tarifo taikymui, t. y. kad pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju, matyti, kad mokesčių administratorius neginčija, kad tuo metu, kai buvo sudarytos PVM sąskaitos faktūros ir pildomi CMR važtaraščiai, visos anksčiau minėtos PVM sąskaitose faktūrose nurodytos Kipro ir Čekijos įmonės buvo įregistruotos PVM mokėtojomis, tačiau nurodo, kad PVM mokėtojomis buvo tik neilgą laikotarpį. Mokesčių administratorius taip pat neginčija, kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad centrinis mokesčių administratorius teisingai pažymėjo, kad teisė

neapmokestinti tiekimus Bendrijos viduje negali būti paneigta patikrinimo metu nustatyta aplinkybe, kad Bendrovės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti prekių įgijėjai – Kipro įmonės „H. O.“, G bei Čekijos įmonė K s. r. o. – neįgijo teisės disponuoti prekėmis kaip savo.

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Europos Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 65 ir 68 punktai; 2008 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *E. F.*, C-271/06, 24 punktas; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimas byloje *E. Y.*, C-499/10, 25 punktas. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 48 ir 54 punktai, 2018-06-20 sprendimas UAB „O. U.“ C-108, 94 punktas).

Taigi, šiame mokestiniamame ginče sprendžiama, ar Pareiškėjos kontrahentai – prekių įgijėjai (Kipro įmonės „H. O.“, G bei Čekijos įmonė K s. r. o.) sukčiavo PVM srityje ir, ar Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius įvardino aplinkybes, įrodančias Pareiškėjos kontrahentų (prekių įgijėjų) sukčiavimą PVM srityje:

1. Pagal Kipro, Lenkijos ir Čekijos mokesčių administratorių pateiktą informaciją, prekių įgijėjai nerandami, neturi patalpų, nevykdo toje šalyje veiklos, su jų vadovais susisiekti nepavyko, įmonių negalėjo patikrinti, sandoriai nedeklaruoti, laikomi dingusiais prekeiviais: 1) „H. O.“ – Kipro mokesčių administratorius informavo, kad įmonė nerandama, su realiuoju savininku direktoriumi R. N. (Rusijos pilietis) susisiekti negali, jis į kvietimus neatsiliepia, įmonė nėra įsikūrusi Kipre, patalpų ir darbuotojų neturi, prekės į Kiprą niekada nebuvo įvežtos, prekės pirktos iš Pareiškėjos buvo perparduotos Lenkijos pirkėjams – „G„A“ Sp.z.o.o. ir „SS“, informacijos apie prekių maršrutą nėra, kadangi verslo veikla nebuvo vykdoma Kipre. Įmonė 2011 m. neteisingai deklaravo įsigijimų iš ES už 9614526 Eur, nes prekės niekada į Kiprą nebuvo įvežtos, Pareiškėjai banko pavedimais pervedė 546872 Eur, bet patvirtinti šios sumos negali, nes neturi visų sandorio dokumentų. Kipro mokesčių administratorius įtaria, kad „H. O.“ yra dingęs prekeivis, išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2012-12-31; 2) G – Kipro mokesčių administratorius informavo, kad įmonė nėra įsikūrusi Kipre, su realiuoju savininku neturi darbuotojų, direktoriumi įformintas G. T. (Lenkijos pilietis). Lenkijos Respublikos centrinė ryšių įstaiga informavo, kad apklausė pilietį G. T., kuris paaiškino, kad jis nežino įmonių G ir UAB „L. S.“, jis niekada nebuvo jokios Kipro įmonės savininkas ar asocijuotas asmuo, įskaitant G, jis niekada nebuvo Lietuvoje, nieko nežino apie minėtų įmonių veiklą, bendradarbiavimą ir vietą, kurioje laikomi dokumentai. Kipro mokesčių administratorius informavo, jog G. T. su mokesčių administracija nebendrauja, todėl ji negali patvirtinti, kokiais adresais buvo pristatytos prekės, ar sandoriai teisingai deklaruoti, nes nėra duomenų ir buhalterinių knygų, taip pat nurodė, kad daugelis kitų ES valstybių narių mokesčių administratorių siuntė paklausimus dėl šios įmonės įtartinų sandorių, todėl 2013-09-30 nutarta G išregistruoti iš PVM mokėtojų registro; 3) K s. r. o. – Čekijos mokesčių administratorius informavo, kad kviestas mokesčių mokėtojas į mokesčių inspekciją neatvyko, įmonė nerasta, darbuotojų neturi, neteikė PVM deklaracijų nuo PVM kodo suteikimo dienos, išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2015-07-10.

2. Visų Pareiškėjos kontrahentų vadovai ne tų šalių, kuriuose įregistruotos įmonės, gyventojai: 1) „H. O.“ direktorius R. N. iš Rusijos; 2) G direktorius G. T. negyvena Kipre, yra Lenkijos pilietis; 3) K s. r. o. vienintelė atstovė ir suinteresuota šalis yra K. H., Čekijoje negyvena, ji yra (buvo) Latvijos pilietė, mirė 2015-07-08;

3. Nė vienas iš Pareiškėjos kontrahentų vadovais įformintų asmenų nepatvirtino, jog vadovaujamos įmonės turėjo prekinį – piniginių santykių su Pareiškėja: 1) Kipro mokesčių administratorius informavo, su „H. O.“ direktoriumi R. N. susisiekti negali 2) „G“ Ltd įformintas

vadovas G. T. neigia, kad buvo šios įmonės direktoriumi; 3) Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad Čekijos įmonės K s. r. o. įforminta vadovė K. H. 2015-07-08 mirė;

4. Iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gautos informacijos nustatyta, kad Bendrovės išrašytų CMR važtaraščių 3 laukeliuose „Krovinio iškrovimo vieta“ nurodyti prekių gavėjai gavėjai prekes įsigijo ne iš Bendrovės įformintų pirkėjų („H. O.“, G bei K s. r. o.), o iš kitų Lenkijos įmonių, dingusių prekeivių, dalyvavusių karuseliniuose sukčiavimuose.

Vadovaujantis Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija bei įvertinus CMR 3-uose laukeliuose nurodytus duomenis (Lenkijos prekių gavėjus) nustatyta, kad šios šalies įmonės prekių gavėjos dalyvavo PVM sukčiavime ir PVM nemokėjo. Lenkijos įmonės – galutinės metalo armatūros gavėjos, nurodytos Bendrovės išrašytų CMR važtaraščiuose, tų pačių prekių įsigijimą įformino dar iš kelių įmonių, sudarančių sandorių grandines:

– Nustatyta, jog Pareiškėjos galutinis prekių gavėjas pagal jos įformintus CMR važtaraščius – Lenkijos įmonė „T“ ginčo prekes įsigijo ne iš Pareiškėjos prekių pirkėjos – Kipro įmonės „H. O.“, o iš kitos Lenkijos įmonės – „Mt“ Sp. z.o.o. „T“ patvirtino, jog jokių sandorių su „H. O.“ neturėjo, iš jos prekių neįsigijo, jokių sandėlių „H. O.“ nenuomavo, tolimesnė grandinė nenurodyta;

– Nustatyta, jog Pareiškėjos galutinis prekių gavėjas pagal jos įformintus CMR važtaraščius – Lenkijos įmonė „C S.A. ginčo prekių įsigijimą nėra įforminusi kaip gautas iš „H. O.“. Lenkijos mokesčių administratorius nustatė, jog CS.A. įtraukta į daug sandorių, kuriuos vykdė ši įmonė su Lenkijos įmonėmis M Sp. z.o.o., „i“ Sp. z.o.o., „O“ Sp. z.o.o. Šiose įmonėse buvo atlikti patikrinimai, nustatyta, kad jos buvo įtrauktos į karuselinis sandorius, kuriuose dalyvavo dingę prekeiviai (plačiau žr. Akto 29 psl.);

– Nustatyta, jog Pareiškėjos ginčo prekių galutinis prekių gavėjas pagal jos įformintus CMR važtaraščius – Lenkijos įmonė – „S“ Sp. z.o.o. nevedė derybų ir jokių sandorių su Pareiškėja ir jos kontrahentu „H. O.“ neturėjo, sandėliavimo paslaugų neteikė, gabenimo paslaugas atlikusios įmonės patvirtino, jog transportavimo paslaugos buvo atliktos Latvijos įmonėms „AV“ SIA ir „VAN“ S.A.;

– Nustatyta, jog Pareiškėjos ginčo prekių galutinis prekių gavėjas pagal jos įformintus CMR važtaraščius – Lenkijos įmonė „T“ Kuziminski Sp. z.o.o. ginčo prekes įsigijo ne iš Pareiškėjos kontrahento „H. O.“, o iš M“ Sp. z.o.o. „T“ i Sp. z.o.o. patvirtino, jog ji nevedė derybų su Pareiškėja ir jos kontrahentu „H. O.“, sandėliavimo paslaugų neteikė, nevykdė jokių sandorių nei su Pareiškėja, nei su „H. O.“;

– Lenkijos mokesčių administratorius patvirtino, jog Lenkijos įmonės „T“, CS.A., „Se“ Sp. z.o.o ir „T“ Sp. z.o.o. pagal Pareiškėjos įformintus CMR važtaraščius įformintos kaip „H. O.“ teikiamų prekių galutinės gavėjos, nedeklaravo prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir nesumokėjo PVM, neturėjo sandorių nei su Pareiškėja, nei su Kipro įmone „H. O.“.

– Pareiškėjos prekės buvo nugabentos Lenkijos įmonei „A“ Sp. z o. o., tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Bendrovės kontrahento – Kipro įmonės G, o iš Lenkijos įmonės „O Sp. z o. o., kuri prekių įsigijimą įformino iš Lenkijos įmonės „R“ Sp. z o. o., tolimesnė grandinė nenurodyta. Lenkijos įmonei „A“ Sp. z o. o. apskaitė ir atskaitė pirkimo PVM pagal pirkimo sąskaitas, kurias išrašė Lenkijos įmonė „O“ Sp. z o. o.;

– Pareiškėjos prekės buvo nugabentos Lenkijos įmonei L. N., tačiau ji prekių įsigijimą įformino ne iš Bendrovės pirkėjos – G, o iš Lenkijos įmonių „O“ Sp. z o. o. ir „Ml“ Sp. z o. o. Buvo nustatyta įmonių grandinė: Pareiškėja deklaravo prekių pardavimą G, pastaroji deklaravo prekių pardavimą trims Lenkijos įmonėms: „G“ Sp.z.o.o, T&B C Sp. z o. ir J Sp. z o. o., kurios, kaip paaiškėjo yra „dingę prekeiviai“. Nustatyta tolimesnė grandinė: „R“ Sp.z.o.o. išrašė sąskaitas Lenkijos įmonei „Ota“ Sp. Z o.o. ir „Ml“ Sp. z o. o. ir šios to paties plieno pirkimą įformino iš „R“ Sp. z o. o., o ši – L. N. S. A., kuriai plienas atgabentas tiesiogiai iš A.S. „H. D.“.

Taigi, visos aukščiau išvardintos Lenkijos įmonės veikė siekiant sukčiauti ir turėjo suklastotas metalo armatūros pirkimo sąskaitas iš Lenkijos įmonių: „O“ Sp. z o. o., „R“ Sp. z o. o., Ml“ Sp. z o. o., kurios dalyvavo karuseliniuose sukčiavimuose PVM srityje.

Teisingumo Teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad Sąjungos teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 65 ir 68 p.; 2008 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *E. F.*, C-271/06, 24 p.; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimo byloje *E. Y.*, C-499/10, 25 p.). Nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaudama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso (be kita ko, žr. Teisingumo Teismo 2013 m. sausio 31 d. sprendimo byloje LVK – 56, C-643/11, 62 p.), turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę neapmokestinimą PVM, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

Pareiškėja Komisijai nurodė, jog nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendime daroma išvada, jog ji, siekdama pelno, ignoravo akivaizdžius mokesčio sukčiavimo požymius, veikė nesąžiningai ir iš esmės nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog tiekimo operacijos nelėmė sukčiavimo mokesčių srityje. Pareiškėja turėjo žinoti, kad jos įforminti pirkėjai „*H. O.*“, *G* ir „*K*“ s.r.o. sukčiauja mokesčių srityje, ir nesiėmė elementarių priemonių, kad jo būtų išvengta, todėl praranda teisę į neapmokestinimą PVM. Pareiškėja nurodo, jog prekes užsakė ir už jas mokėjo sandorio šalis, o faktas, kad prekių gabenimo dokumentuose nurodytas prekių iškrovimo adresas kitas, nei pirkėjos buveinės vieta, negali būti vertinamas kaip sukčiavimas. Dėl elektroniniu paštu neidentifikuotų asmenų negalima daryti išvados dėl akivaizdaus sukčiavimo, nes, pirma, įmonės elektroninio pašto adresas sutapo su įmonės pavadinimu, antra, sandoriai buvo vykdomi realiai, už juos atsiskaitoma, trečia, tas faktas, kad pirkėjai neturėjo darbuotojų, neleidžia daryti išvados, kad įmonės vadovas negalėjo daryti šių užsakymų įmonės vardu ir interesais, juo labiau kai Kauno AVMI pati nustatė, jog prekės buvo perparduodamos kitiems pirkėjams.

Komisija, išnagrinėjusi bylos medžiagą, sutinka su Inspekcijos išvada, kad byloje nustatyta aplinkybių visuma, rodanti, jog Pareiškėja sandorių sudarymo metu, būdama atidi ir rūpestinga, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiavimo požymių ir, matydama tokius požymius, nesiėmė veiksmų, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu. Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjos nepakankamai atidžiu prekių tiekėjo elgesiu laikytinas nepakankamas ūkinių operacijų partnerių ir jam atstovaujančių asmenų identifikavimas bei nesiėmimas priemonių, surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems gavėjams, susitikimų su prekių pirkėjų atstovais nebuvimas, neįsitikinimas, ar už kitą įmonę pasirašantis asmuo yra įgaliojotas pasirašyti, ar jis yra nurodytos įmonės atstovas, prekes priimančios įmonės atstovo duomenų nebuvimas pateiktuose dokumentuose. Pareiškėja žinodama, kad parduodamos prekės bus gabenamos kitiems asmenims, o ne dokumentuose įformintiems pirkėjams, kad tiekimų sandoriai didelės vertės, kad sandorių sąlygos su galutiniais prekių gavėjais nėra aptartos ir patvirtintos rašytinėmis sutartimis. Nesiimdama priemonių identifikuoti prekių įgijėjus bei išvengti sukčiavimo, Pareiškėja prisidėjo prie sukčiavimo PVM mokėjimo srityje. Pareiškėja apsiribojo tik CMR įforminimu, kuriuose nenurodyti prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, prekių gavimo datos, atskirais atvejais nėra parašų, prekes priimančios įmonės spaudu, esančios atitinkamos žymos nepatvirtina, kad gabentos prekės buvo parduotos prekių pardavimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems mokėtojams, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Pažymėta, kad prekių pardavimai nebuvo vienkartiniai, tačiau Pareiškėja neturi ir nerinko jokios papildomos informacijos apie savo veiklos kontrahentus, minimaliai nepasidomėjo apie „*H. O.*“, *G* ir *K* s. r. o. veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą, iš prekių transportavimo paslaugas atlikusių įmonių darbuotojų paaiškinimų matyti, Pareiškėja užsiėmė tik tuo, kad Kaune perrašydavo CMR važtaraščius ir juos perduodavo vežėjams, gabenantiems krovinius tiesiogiai iš Latvijos įmonės *A. S.* „*H. D.*“ galutiniams prekių įgijėjams Lenkijoje, su kuriomis nei Pareiškėja, nei jos kontrahentai nebuvo įforminę sandorių. Pažymėta, kad prekių iškrovimo vietos Pareiškėjai buvo iš anksto žinomos ir visais atvejais jos sutapo su Pareiškėjos įformintuose CMR važtaraščiuose nurodytais prekių iškrovimo adresais, todėl PVM sąskaitose faktūrose nurodydama kitus prekių pirkėjus (nei

prekių gavėjus), turėjo suprasti, kad vadovaujantis PVMĮ nuostatomis bei LVAT ir ESTT suformuota pozicija, reikės įrodyti pritaikyto 0 proc. PVM tarifo pagrįstumą. Pareiškėja turėjo galimybę įtarti apie galimą šių įmonių sukčiavimą, tačiau ji jokių veiksmų nesiėmė, neišitikino, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia Pareiškėjos dalyvavimo PVM sukčiavime, todėl nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja sandorių sudarymo ir tiekimo metu elgėsi rūpestingai ir sąžiningai.

Komisija, iš esmės sutikdama su Inspekcijos išvadomis, papildomai pažymi, jog Pareiškėjos nerūpestingumą ir galėjimą žinoti apie savo kontrahentų sukčiavimą PVM srityje įrodo žemiau nurodyti argumentai.

1. Bendrovės nepakankamai atidžiu prekių tiekėjo elgesiu laikytinas nepakankamas ūkinių operacijų partnerio ir jam atstovaujančių asmenų identifikavimas. Pareiškėja su savo kontrahentais (prekių įgijėjais) sudarė rašytines sutartis, tačiau pati jų nesilaikė. Patikrinimo metu nustatyta, kad nei viename Pareiškėjos CMR išrašytame važtaraštyje nėra nurodytų prekių pristatymo sąlygų. Nežiūrint į tai, kad pagal prekių tiekimo sąlygas Pareiškėja buvo įsipareigojusi savo sąskaita pateikti prekes įgijėjui į jo nurodytą iškrovimo vietą, Pareiškėja nuo 2011-10-01 iki 2012-04-30 transporto paslaugų neužsakinėjo ir už jas nemokėjo, nors tiekimai pagal įformintas sąskaitas faktūras ir CMR važtaraščius, pavyzdžiui „H. O.“, pradėti vykdyti nuo 2011-10-19. Pareiškėja, kaip atsakingas juridinis vienetas, neturėjo objektyvių duomenų apie prekių įgijėją atstovaujančius asmenis, šių asmenų įgaliojimus, kiekvienos parduodamos prekių partijos asortimento ir kiekio, pristatymo sąlygų, terminų, kainų, apmokėjimo terminų ir sąlygų, t. y. Pareiškėja nesielgė taip, kaip elgtųsi sąžiningas ūkio subjektas, užsitikrindamas savo kontrahentų finansinių prievolių tinkamą vykdymą. Be to, kaip jau minėta, pagal Bendrovės išrašytuose CMR nurodytus duomenis, prekių gavėjas ir krovinio iškrovimo vieta yra ne anksčiau minėtos Kipro ir Čekijos įmonės, todėl Pareiškėja, būdama sąžiningu ūkio subjektu ir atsakinga už dokumentų, įrodančių teisę į neapmokestinimą PVM, egzistavimą, negalėjo prekes tiekti trečiosioms šalims be rašytinio (pvz. el. paštu, sutarčių papildymo būdu ar pan.) suderinimo su galutiniais prekių įgijėjais. Mokesčių administratorius patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėja nepateikė nei kontrahentų prekių užsakymų, nei vidinės korespondencijos, ar kitų duomenų, iš kurių būtų aiškūs pirkėjus identifikuojantys duomenys, išskyrus elektroniniu paštu atsiųstus užsakymus, kuriuose yra nurodytas tik pirkėjo elektroninio pašto adresas.

Pažymėtina, kad Pareiškėjos vadovė G. I. liudytojo apklausos protokole ir mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime nurodė, jog jos atstovaujama įmonė „UAB „L. S.“, sudarydama metalo gaminių pirkimo – pardavimo sutartį su UAB „D. U. & T“ suprato, jog Pareiškėja bus tarpininkė šias prekes teikiant Lenkijos įmonėms. Sutarties II dalyje nurodyta „Pardavėjas įsipareigoja prekes perduoti, o pirkėjas priimti prekes pardavėjo nurodytu adresu Lietuvos Respublikos teritorijoje šioje sutartyje nurodytomis sąlygomis. Prekės pristatomos DAP Incoterms 2010, 2011 m. sausio 01 d. redakcija nustatyta tvarka.“ Sutartyje prekių pristatymo adresas nenurodytas. Bendrovės direktorė, dėl prekių priėmimo - perdavimo vietos adresu Kražantės g. 40, Kaunas, liudytojo apklausos protokole ir paaiškinime nurodė, kad T. R., kuris atstovavo UAB „D. U. & T“, organizuodavo metalo krovinio išsiuntimą iš pradžių nukreipdavo krovinius į sandėlius adresu Kražantės g. 40, Kaunas, kur G. I. užpildydavo dokumentus: krovinio priėmimo aktą, kuriame nurodydavo krovinio pardavėją UAB „D. U. & Trade“, krovinio pirkėją UAB "II" krovinio perdavimo vietą – adresu Kauno m., PVM sąskaitą faktūrą, krovinio pavadinimą – gelžbetonio markę, diametrą, svorį ir šį aktą, kad krovinį priėmė patvirtindavo G. I. parašu ir firmos antspaudu, bei krovinio pardavėjas T. R. parašu ir spaudu. Taip pat išrašydavo vairuotojams CMR ir vairuotojai toliau važiuodavo į Lenkiją. Realiai šiuose sandėliuose niekas nevyko, joks prekių perkrovimas ar iškrovimas, tiesiog T. R. buvo pasakęs, kad reikia, kad būtų toks sandėlis dokumentuose, kad tai kaip ir papildomas įrodymas, kad realiai vyko pirkimai ir pardavimai metalu. Vėliau kilus nuolatiniam konfliktui su vairuotojais į sandėlius adresu Kražantės g. 40, Kaunas nustojo važinėti ir su vairuotojais susitikdavo „Lukoil“ degalinėje prie išvažiavimo iš Kauno (šalia IX Forto). Čia surašydavo krovinio priėmimo aktą, išrašydavo CMR ir PVM sąskaitą faktūrą, kurią skenuotą išsiųsdavo elektroniniu paštu. VMI duomenimis

nekilnojamas turtas esantis adresu , Kaunas registruotas AB „Lietuvos geležinkeliai“ vardu. AB „Lietuvos geležinkeliai“ informavo, kad laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2012-12-31 sutarties su UAB "I1" nebuvo sudariusi. Bendrovė neturi informacijos apie gelžbetonio armatūros saugojimą adresu, Kaunas. Pareiškėja, įsigijusi prekes iš Lietuvos įmonės UAB „D. U. & T“, PVM sąskaitose faktūrose išskirtą pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, o įformindama gelžbetonio armatūros pardavimus ES valstybių narių pirkėjams, pardavimo PVM neapskaičiavo, t. y. pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir didžiąją dalį PVM susigrąžino iš biudžeto. Kaip jau minėta, Pareiškėja iš UAB „D. U. & T“ gelžbetonio armatūros pardavimą įformino 2 Kipro įmonėms – G, „H. O.“ ir Čekijos įmonei K s.r.o. Pareiškėjops vadovė G. I. pateiktame paaiškinime bei liudytojo apklausos protokole nurodė, kad (cit.): „Atostogaujant Jurmaloje susipažino su asmeniu vardu T. R. (UAB „D. U. & Trade“ vadovas), kuris prekiaavo metalais, pasiūlė paieškoti metalo pirkėjų Lenkijoje <...>. Mokėtoja teigia, kad tuo laiku turėjo daug kontaktų vaisių ir daržovių pardavėjų iš Lenkijos. Mokėtoja pasiūlė visiems gal ką domina prekyba metalais. Mokėtoja, dėl metalo pirkėjų paieškos, telefonu kreipėsi į savo pažįstamą Varšuvos miesto Lenkijos pilietį vardu Ksyztof, prekiaujančią daržovėmis. Ksyztof surasti klientai per internetinę komunikavimo programą „Skype“ parašė Lenkijos asmenų duomenis bei reikalavimus kokio ir už kokią kainą metalo jiems reikia. Tai buvo Lenkiškos įmonės „K atstovaujamo asmens vardu Nikolajus, pavardės neatsimena, „G“ ir K“ kas buvo šių įmonių vadovai neatsimena. Mokėtoja telefonu informavo T. R. apie Lenkijos metalo pirkėjų užsakymus ir per internetinę komunikacijos programą „Skype“ nusiuntė duomenis apie reikiamo metalo armatūros diametrus, metalo markę ir kiekį. T. R. atsiuntė pardavimo kainą, į kurią buvo įskaičiuotos transporto išlaidos, o Mokėtoja nuo tos kainos dar užsidėdavo 5 Eur už toną, kuriuos turėjo atgauti tuomet, kai gaus grąžintiną PVM nuo sandorių su UAB "M1" Komisijos vertinimu, Pareiškėjos vadovės paaiškinimai liudija, kad Pareiškėja netikrino kontrahentų duomenų VAT sistemoje (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/), neįsitikino jų rezidavimo vietomis (jos ne Lenkijos Respublikoje), net nežinojo kontrahentus atstovaujančių asmenų vardų ir pavardžių, t. y. veikė aplaidžiai ir nerūpestingai. Pažymėtina, kad Pareiškėjos susitarimo sąlygos su UAB „D. U. & Trade“ vadovu dėl prekių perdavimo tariamame sandėlyje adresu Kražantės g. 40, Kaunas bei apmokėjimo sąlygų už tarpininkavimą (5 Eur už toną, kai bus grąžintas pirkimo PVM) turėjo sukelti įtarimą, ar Pareiškėja nebus įtraukiama į sandorius, kuriais sukčiaujama PVM. Buhalterinės apskaitos duomenis Pareiškėja iš UAB „D. U. & T“ tikrinamuoju laikotarpiu (2011-10-01 iki 2012-12-31) įsigijo 4918,94 t. metalo už 8925522,83 Lt, vienos tonos vidutinė įsigijimo kaina 1814,52 Lt (525,52 Eur) (8925522,83:4918,94), kurį pardavė už 9112720,54 Lt, vienos tonos vidutinė pardavimo kaina 1852,58 Lt (536,54 Eur) (9112720,54:4918,94). Vidutinis vienos tonos antkainis nuo įsigijimo kainos sudarė tik 2,09 proc., t. y. 11,02 Eur (535,54 - 525,52 Eur).

2. Pareiškėja žinojo arba galėjo žinoti, kad dalyvauja į sukčiavimus PVM įtrauktuose sandoriuose, nes už prekes atsiskaitymus vykdė ne tik PVM sąskaitose įformintos pirkėjos, bet ir kiti asmenys. Patikrinimo metu nustatyta, kad: 1) už Pareiškėjos pirkėjui G teikiamas prekes 721364 Eur pervedė Lenkijos įmonė „R“ Sp.z.o.o, kas sudaro 83,74 proc. visų įmokų; 2) už Pareiškėjos teikiamas prekes K s.r.o. mokamaisiais pavedimais per banką apmokėjo tik 904288,32 Lt, 1448449,60 Lt pervedė Lenkijos įmonė „R“ Sp.z.o.o, 783785,60 Lt sumokėjo „S“ Sp z.o.o., kas sudaro 78,09 proc. visų mokėjimų. Pareiškėja, neturėdama su juridiniais asmenimis, sumokėjusiais už prekes, rašytinių susitarimų, prašymų ar nurodymų, pagal surašytas pažymas pati vykdė užskaitymus. Komisija pažymi, kad atsiskaitymo būdas, jei jis yra būdingas (įprastas) vykdant atitinkamą ekonominę veiklą, savaime negali lemti vertinimo, jog dalyvaujama į sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Be to, joks teisės aktas nedraudžia mokėjimą už įgijėją atlikti kitiems asmenims (tiek grynais, tiek banko pavedimu). Tačiau tais atvejais, kai už PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą pirkėją apmoka kitas asmuo, ypač kai tiekimo sandoriai yra didelės vertės, taikytini griežti atsiskaitymų tiek su tiekėjais, tiek su pirkėjais apskaitos reikalavimai. Situacija, kuomet be rašytinių dokumentų (sutarčių, prašymų ar pan.) už Bendrovės prekių įgijėją apmoka tretieji asmenys, nenurodydami, už kokią įmonę jie perveda pinigus, Pareiškėjai turėjo sukelti įtarimą apie galimą sukčiavimą. Bendrovė, neturėdama rašytinių dokumentų (sutarčių su prekių

įgijėjais, susitarimų / rašytinių nurodymų dėl prekių perdavimo tretiesiems asmenims bei atsiskaitymo už tretiesiems asmenims perduotas prekes sąlygų ar pan.), pagrindžiančių įmoku priskyrimą konkrečiau pirkėjo skoloms padengti ir neaiškiu (ne dokumentiniu) pagrindu pagal buhalterines pažymas koreguodama skolų apskaitą, turėjo įvertinti riziką, kad prekių perpardavimo sandoriai sudaromi mokesčių vengimo ar mokestinio sukčiavimo tikslu. Situacija, kuomet pagal turimus ūkines operacijas pagrindžiančius dokumentus ir registrus nėra galimybės įvertinti skolų pagal atskirus prekių įgijėjus būklės, vertinama kaip pačios Pareiškėjos nerūpestingumas.

4. Pareiškėja, pasisakydama dėl Inspekcijos priekaištų, kad nei viename CMR važtaraštyje nėra nurodytos krovinio pristatymo sąlygos, neįrašyta, jog krovinio disponavimo teisė priklauso pirkėjui nuo važtaraščio surašymo ar kito momento, yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai, informacija apie prekių gavimą nėra aiški ir detali, nėra įrašytas krovinio iškrovimo laikas ir kt. negali būti vertinami kaip nesąžiningumas. Komisija pažymi, kad CMR važtaraščio paskirtis nėra nuosavybės teisę ir tarpusavio atsiskaitymus patvirtinantis dokumentas, tai yra krovinio vežimo sutartį patvirtinantis dokumentas, atspindintis, kas su vežėju sudarė krovinio vežimo sutartį įsipareigodamas už krovinio vežimą sumokėti nustatytą užmokestį ir kam vežėjas įsipareigojo jam perduotą krovinį nugabenti į paskirties punktą ir išduoti turinčiam teisę gauti krovinį asmeniui (CK 6.808 straipsnio 1 dalis). Šiuo atveju CMR važtaraščių duomenys, sudarymo ir pasirašymo aplinkybės pagrindžia Pareiškėjos nesąžiningumą:

a) Inspekcija patikrinimo akte ir Sprendime detalai išdėstė informaciją, susijusią su kiekvienu iš vežėjų nurodytomis CMR įforminimo aplinkybėmis. Nustatyta, kad dauguma vežėjų, pervežusių krovinius pagal Bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, tvirtino, jog prekės buvo gabenamos ir iškraunamos CMR važtaraščio 24 laukelyje nurodytam gavėjui, Kaune tik perrašant CMR važtaraščius. Be to, šių vežėjų pateiktoje informacijoje nurodyta, jog dėl CMR važtaraščių perrašymo reikėjo Kaune skambinti kontaktiniams asmenims Svetlanai (tel. Nr. 867397231, kuris sutampa su Pareiškėjos vadovės G. I. nurodytu telefono numeriu 2018-07-21 paaiškinime Kauno AVMI) arba jos darbuotojui.

b) Pažymėtina, kad dauguma vežėjų iš galutinių prekių įgijėjų pateikdavo Pareiškėjai prekių priėmimo dokumentus, iš kurių matyti, jog Pareiškėjos prekes, pavyzdžiui, pateiktas Kipro įmonei G, kurių CMR važtaraščiuose nurodytas galutinis gavėjas – Lenkijos įmonė P.Z.M. „V“ S.A. jų gavimą įformino kaip gautą iš Lenkijos įmonės „O“ Sp. z.o.o., kitais atvejais – iš „F. V.“ Sp.z.o.o., bet ne iš G. Pareiškėja, būdama rūpestinga ir sąžininga, turėjo suprasti, kad jos kontrahentai sukčiauja PVM ir galėjo imtis atitinkamų veiksmų (prašyti iš kontrahento įrodymų, kad jis Lenkijoje įregistruotas PVM mokėtoju ir įsigytas iš Pareiškėjos prekes perleido „O“ Sp. z.o.o. ir / arba „F. V.“ Sp.z.o.o. ir, jų negavus, nutraukti prekių tiekimą);

c) Pareiškėja, įformindama prekių tiekimą Kipro įmonei „H. O.“ negalėjo nepastebėti, jog „H. O.“ vadovo E. V. parašai ant krovinio priėmimo aktų ir CMR važtaraščių vizualiai skiriasi.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017 (55 punktas) nurodė, kad „vertinant mokestinį ginčą nagrinėjančių institucijų argumentus dėl gabenimo dokumentų, pastebėtina ir tai, kad aplinkybė, jog, pavyzdžiui, tais pačiais įvardintų asmenų parašais skirtinguose dokumentuose vizualiai akivaizdžiai nesutampa, gali būti požymis, leidžiantis tiekėjui įtarti galimą pažeidimą ar sukčiavimą, tačiau ši aplinkybė turi būti vertinama visų reikšmingų aplinkybių kontekste <...>“.

Komisija pažymi, kad parašo paskirtis yra identifikuoti asmenis. Asmens parašas, kaip vienas iš asmenį identifikuojančių kriterijų, yra vienas ir iš būtinų CMR 24 laukelio rekvizitų, kadangi pasirašydamas žymoje apie krovinio gavimą, asmuo (šiuo atveju – pirkėjas) patvirtina įvykusį krovinio gavimo faktą. Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokesčių administratorius parašų realumą CMR-uose vertino būtent galimybės identifikuoti tikruosius prekių gavėjus atstovaujančius asmenis, aspektu. Mokesčių administratoriaus nurodyta aplinkybė, kad 24 laukeliuose esantys įformintų prekių pirkėjų atstovų parašai yra skirtingi, neatsiejamai vertinami su kitomis patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis, susijusiomis su asmenų, atstovaujančių pirkėją, identifikavimu.

Komisija, įvertinusi anksčiau išdėstytas aplinkybes (visi Pareiškėjos PVM sąskaitose nurodyti prekių įgijėjai, su kuriais Pareiškėja sudarė rašytines sutartis, yra dingę prekeiviai, dokumentų patikrinimui nepateikė, darbuotojų ir patalpų veiklai vykdyti neturėjo, CMR važtaraščiuose nurodyti prekių gavėjai – Lenkijos įmonės prekes gavo, tačiau prekių pirkimas buvo įformintas ne iš Pareiškėjos ir ne iš Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių įgijėjų – Kipro įmonių „H. O.“ ir G bei Čekijos įmonės K s.r.o, bet kitų Lenkijos įmonių, dingusių prekeivių, kurios įsigijimo PVM Bendrijos viduje nedeclaravo ir nemokėjo; dalis pateiktų Bendrovės CMR važtaraščių, kuriais įformintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai, neidentifikuojami CMR važtaraščius ir Krovinio priėmimo aktus pasirašę prekių pirkėjus atstovavę asmenys, dokumentais nepagrįsta ekonominių – finansinių įsipareigojimų sąsaja tarp Pareiškėjos, PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių įgijėjų ir faktiškų prekių gavėjų, dokumentais nepagrįstos trečiųjų asmenų apmokėjimų užskaitos už Bendrovės prekių įgijėją ir kt.), pritaria Inspekcijos išvadai, jog Pareiškėjos vykdyti sandoriai yra įgijėjo sukčiavimo dalis, Bendrovė žinojo ar turėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose ir nesiėmė visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia Bendrovės dalyvavimo PVM sukčiavime. Inspekcija šiuo atveju pagrįstai atsisakė suteikti Pareiškėjai teisę į neapmokestinimą PVM.

Komisijos nuomone, mokesčių administratorius išnagrinėjo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių įgijėjų, CMR važtaraščiuose nurodytų prekių gavėjų sąžiningumą ir kiekvieną tiekimą Pareiškėjos sąžiningumo aspektu, identifikavo ir įvardijo aplinkybes, sudarančias prielaidas įtarti, kad ji dalyvavo į sukčiavimą įtrauktame sandoryje, nurodė, kokių konkrečių priemonių Pareiškėja turėjo ir galėjo imtis galimoms abejonėms dėl kontrahentų galimai daromų pažeidimų ar sukčiavimo PVM srityje išsklaidyti, atsižvelgiant į konkrečius tiekimus. Inspekcija nustatė, kad prekių iškrovimo vietos Bendrovei buvo iš anksto žinomos ir visais atvejais sutapo su Bendrovės įformintuose važtaraščiuose nurodytais prekių iškrovimo adresais. Ši aplinkybė taip pat paneigia Pareiškėjos sąžiningumą ir teisę į ginčo tiekimų neapmokestinimą PVM (žr. Teisingumo Teismo 2017 m. liepos 26 d. sprendimą byloje *Toridas, C-386/16* ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Komisija, vertindama Inspekcijos Sprendime išdėstytas nuostatas dėl Akto išvadų prieštaravimo, pažymi, kad pritaria Sprendimo 28 psl. išdėstytoms nuostatomis, susijusioms su pareigos sumokėti mokesčius ir pareigos atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusizengimą ar administracinės teisės pažeidimą, sąryšį ir jų nekartoja. Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes Komisija pažymi, kad Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos PVM sąskaitomis faktūromis įformintiems prekių tiekimams Kipro ir Čekijos ūkio subjektams negali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

Dėl įsigijimų iš ES. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš R. T. B.V. (Nyderlandų Karalystė) 2011-12-19 įsigijo sunkvežimį Volvo už 132932,80 Lt (38500 EUR), sumokėjo grynaisiais pinigais. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje įsigyto ilgalaikio turto neapskaitė, teigia, kad šios transporto priemonės niekada nepirko, ją įsigijo UAB „S. S.“. Mokesčių administratorius atliko UAB „S. S.“ operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatė, jog transporto priemonės įsigijimo metu UAB „S. S.“ dar nebuvo įregistruota, todėl transporto priemonės įsigijimas pagal išankstinį susitarimą buvo įformintas UAB "I1" vardu. Nyderlandų Karalystės mokesčių administratorius patvirtino, jog Nyderlandų Karalystės įmonė R. T. B.V. (PVM kodas N) 2011-12-19 pardavė sunkvežimį Volvo (YV2AS02A38B504245) UAB "I1" už 132932,80 Lt (38500 EUR), o jiems atsiūsta UAB „S. S.“ vardu išrašyta sąskaita yra suklastota.

Įvertinusi nustatytas faktines aplinkybes Komisija sutinka su Inspekcijos padaryta išvada, jog Pareiškėja pagal Nyderlandų Karalystės įmonės R. T. B.V 2011-12-19 UAB „L. S.“ vardu išrašytą sąskaitą – faktūrą, pažeisdama PVMĮ 3 str. 2 dalies, 4⁽¹⁾ str. 1 dalies, 14 str. 11 dalies nuostatas, 2011 m. gruodžio mėn. neapskaičiavo, nedeclaravo ir į biudžetą nesumokėjo 27916 Lt (8085,03 Eur) PVM nuo 132932,80 Lt įsigytų prekių iš ES apmokestinamosios vertės. Pareiškėja nepateikė R. T. B.V. išrašytos kreditinės sąskaitos, kuria būtų anuliuojama 2011-12-19 sąskaita dėl sunkvežimio Volvo įsigijimo.

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos Sprendimas yra pagrįstas ir teisėtas, todėl tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-10-24 sprendimą Nr. 69-90.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė